

UNIVERSITÉ DE PARIS — FACULTÉ DE DROIT

Les Familles nombreuses devant l'Impôt

THESE POUR LE DOCTORAT
(SCIENCES POLITIQUES ET ÉCONOMIQUES)

Présentée et soutenue le Samedi 13 Juin 1925, à 2 heures

PAR

Gérard BREYNAT DE SAINT-VÉРАН

Président : M. Bertrand NOGARO, Professeur

Suffragants : { MM. RIST, Professeur
LESCURE, Professeur

PICART, ÉDITEUR
59, Boulevard Saint-Michel
PARIS

—
1925



Digitized by the Internet Archive
in 2026

**Les Familles nombreuses
devant l'Impôt**

La Faculté n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans les thèses ; ces opinions doivent être considérées comme propres à leurs auteurs.

UNIVERSITÉ DE PARIS — FACULTÉ DE DROIT

Les Familles nombreuses devant l'Impôt

THESE POUR LE DOCTORAT

(SCIENCES POLITIQUES ET ÉCONOMIQUES)

Présentée et soutenue le Samedi 13 Juin 1925, à 2 heures

PAR

Gérard BREYNAT DE SAINT-VÉРАН

Président : M. Bertrand NOGARO, Professeur

Suffragants : { MM. RIST, Professeur
LESCURE, Professeur

PICART, ÉDITEUR
59, Boulevard Saint-Michel
PARIS

—
1925

A LA MEMOIRE
DE MON GRAND-PERE
JULES-ANTOINE BREYNAT DE SAINT-VERAN

Docteur en Droit
Lauréat de la Faculté de Strasbourg
(Médaille d'Or du Concours de Doctorat de 1845)



INTRODUCTION

S'il n'est pas douteux que la prospérité économique d'un pays, la puissance d'un Etat et la place qu'il occupe dans le monde dépendent pour beaucoup du nombre de ses habitants, il faut reconnaître que la France se trouve aujourd'hui dans une situation tout à fait inquiétante à ce point de vue. Tandis que la population de la plupart des Etats étrangers ne cesse de s'accroître, la nôtre demeure stationnaire.

C'est d'ailleurs là un fait qui ne date pas d'hier. Depuis longtemps déjà, des sociologues, des médecins, des statisticiens, ont donné l'alarme, et de nombreuses ligues et associations se sont formées pour combattre ce péril national. Mais, si l'on peut dire maintenant, avec M. Duval-Arnould, qu'il existe en France une « crise » de la natalité, c'est en ce sens que « le mal, après avoir couvé longtemps dans l'organisme social,

INTRODUCTION

a éclaté brusquement au dehors par les « symptômes les plus visibles et les plus alarmants. » (1).

Il convient de remarquer cependant que la baisse de la natalité, après avoir été longtemps spéciale à la France, est devenue générale depuis quelques années. Les statistiques officielles les plus récentes sont tout à fait concluantes à cet égard. Elles apportent même, sur ce point, un témoignage assez inattendu, en démontrant que, depuis 1921, le taux de la natalité s'est abaissé dans tous les pays au-dessous du niveau d'avant-guerre, exception faite pour la France, où l'on a enregistré pendant l'année 1923, une proportion de 194 naissances pour 10.000 habitants, au lieu de 191 en 1913.

En Angleterre, cette proportion a été de 197 en 1923, au lieu de 241 en 1913 ; en Ecosse, 228 au lieu de 255 ; en Irlande, 206 au lieu de 228. En Allemagne, la diminution du taux de la natalité s'est considérablement abaissé, il est tombé de 276 en 1913 à 209 en 1923. En Autriche, la proportion des naissances s'est également

(1) *La Crise de la natalité et la Croisade pour la repopulation*, par M. Fénelon Gibon. Préface de M. L. Duval-Arnould, Paris 1923.

INTRODUCTION

réduite de 235 en 1913 à 223 en 1923 ; en Hongrie, de 345 à 284 ; en Italie de 317 à 291, etc... (1).

Bien que le taux de la natalité reste très faible dans notre pays, il est cependant très intéressant de remarquer qu'il est légèrement supérieur à celui d'avant-guerre, alors que l'on constate actuellement le contraire dans tous les autres pays.

Néanmoins, la faiblesse de la natalité française est un grand mal pour notre pays, et l'on doit avouer que ce mal provient avant tout d'une restriction volontaire de la procréation (2). Dans notre société moderne, où l'on a le désir de s'élever rapidement sur les degrés de l'échelle sociale, l'enfant est devenu un fardeau dont on ne tient guère à s'embarrasser. Or, ce désir a envahi la société presque entière et c'est ce que M. Arsène Dumont a appelé la « capillarité sociale ».

(1) Voir Statistique annuelle du mouvement de la population de la France (Annexe au *Journal Officiel* du 22 mars 1925).

(2) C'est qu'a rappelé il y a quelques mois, à la Chambre des Députés, M. le professeur Pinard, présidant la séance inaugurale de la treizième législature. Voir *Journal Officiel*, Débats parlementaires, Chambre des Députés, Séance du dimanche 1^{er} juin 1924.

INTRODUCTION

On rencontre dans presque toutes les classes un même souci de laisser à l'enfant une situation au moins égale à celle du père. Un sentiment de prévoyance engage ainsi les individus à limiter leur procréation et un désir de bien vivre les pousse à éviter les charges de la paternité.

Or, ces charges ne résultent-elles pas, en grande partie, de notre système fiscal ?

Tous ceux qui ont volontairement assumé la charge d'une nombreuse postérité, malgré les difficultés présentes de l'existence, ont droit à toute la sollicitude des pouvoirs publics, ainsi qu'à la reconnaissance de la nation tout entière. Nous dirons donc avec le général Maitrot que « les familles nombreuses sont créancières de la Nation » parce qu'elles ont le droit d'exiger que la Nation les aide. Nous ajouterons même qu'il est du devoir de l'Etat de les favoriser.

Cependant, ces familles reçoivent-elles aujourd'hui tous les encouragements qu'elles méritent ? Nous ne le pensons pas. Certes, le législateur n'est pas demeuré jusqu'ici absolument insensible devant leur sort, mais l'examen des faits démontre qu'elles se trouvent placées

INTRODUCTION

encore, sous bien des rapports, dans une situation nettement désavantageuse, et cela notamment au point de vue fiscal.

Cependant, le fait d'élever un enfant, a écrit M. le Docteur J. Bertillon, doit être considéré comme une des formes de l'impôt. Mais pour que celui-ci soit acquitté par une famille, il faut qu'elle élève au moins trois enfants. Les deux premiers, en effet, sont nécessaires pour remplacer les parents et le troisième n'est que la rançon des célibataires et des unions stériles. Donc, les ménages qui n'élèvent que deux enfants s'imposent des sacrifices insuffisants pour l'avenir du pays ; ceux qui, au contraire, en élèvent plus de trois assurent une charge dont la Nation doit leur tenir compte. Pour arriver à ce résultat, il convient de frapper d'un impôt supplémentaire les familles les moins fécondes, et c'est cette taxe qui doit servir au dégrèvement des autres.

Cette idée a fait son chemin. Le Parlement s'en est inspiré dans l'élaboration des grandes lois fiscales qu'il a votées depuis 1914. L'œuvre accomplie par le législateur est loin d'être négligeable, mais elle demeure encore inachevée. Nos impôts continuent à peser plus lour-

INTRODUCTION

*dement sur les familles nombreuses que sur les autres.
Il serait temps, croyons-nous d'établir une plus juste
répartition des charges fiscales.*

*Telles sont les considérations qui nous ont amené à
entreprendre cette étude.*

CHAPITRE PRELIMINAIRE

PRÉCÉDENTS HISTORIQUES

Les Lois Caducaires d'Auguste — Les Edits de Colbert

A toutes les périodes de l'histoire, on rencontre des dispositions législatives en faveur des familles nombreuses.

Dans l'antiquité, alors que les principes religieux dominaient la vie publique aussi bien que la vie privée, les parents de nombreux enfants étaient considérés à la fois comme de bons citoyens et de pieux serviteurs de leurs Dieux. En effet, par leur progéniture, ils contribuaient à la grandeur de l'Etat en lui fournissant de futurs défenseurs, en même temps qu'ils donnaient aux mânes de leur famille des descendants pour assurer leur

PRÉCÉDENTS HISTORIQUES

culte et leur offrir les sacrifices nécessaires à leur repos. A ce double titre, les familles nombreuses méritaient d'être honorées et jouissaient effectivement de privilèges spéciaux.

Chez les Assyriens, les Egyptiens, les Perses, puis chez les Grecs, la famille nombreuse a toujours eu droit à des égards particuliers. A Sparte, on était astreint au service militaire tant qu'on n'avait pas donné trois fils à l'Etat ; d'autre part ceux qui demeuraient célibataires au delà d'un certain âge, étaient déchus de leurs droits politiques. A Athènes, les honneurs et les fonctions importantes étaient réservées aux citoyens mariés et pères de famille.

A Rome, les censeurs usaient de leurs pouvoirs pour favoriser les familles chargées d'enfants et imposer des obligations supplémentaires aux célibataires. Mais, peu à peu, la corruption des mœurs s'attaqua à la Censure qui avait été établie elle-même pour combattre cette corruption. La Censure finit par se laisser vaincre. Devant l'indiscipline des mœurs, Rome connut alors le danger de la dépopulation, César, et après lui Auguste, apprécièrent à sa juste valeur l'importance de ce danger. Le premier rétablit la Censure et s'efforça de pro-

PRÉCÉDENTS HISTORIQUES

téger la paternité pour favoriser l'accroissement de la population. Le second édicta dans le même but toute une série de dispositions connues sous le nom de « *lois caducaires* ».

Les deux plus célèbres de ces lois furent la « *lex Julia de maritandis ordinibus* » et la « *lex Papia Poppea* ». Leur but principal était d'honorer la paternité en accordant des avantages politiques et patrimoniaux aux pères de famille. Inversement, elles atteignaient le célibat en réduisant la faculté d'hériter des célibataires et en privant ceux-ci de nombreux avantages qui étaient réservés aux pères de famille.

Les successeurs d'Auguste s'efforcèrent d'atténuer les rigueurs primitives des lois caducaires. Constantin abolit notamment les peines contre le célibat, et Justinien finit par faire disparaître ce qui restait encore à son époque de cette législation vieille de cinq cents ans.

Quel jugement convient-il de porter sur les lois caducaires ; ont-elles procuré les résultats que l'on attendait d'elles ?

Il est difficile de répondre à cette question d'une manière précise. Il ne semble pas qu'elles aient répondu à l'attente de leur auteur ; mais il n'est pas douteux

PRÉCÉDENTS HISTORIQUES

cependant qu'elles aient eu une influence heureuse sur la population romaine (1).

Montesquieu a admiré ces lois et a prétendu que leur efficacité aurait été beaucoup plus grande si l'on ne s'était efforcé d'adoucir la rigueur des mesures édictées par Auguste.

Mais, la France, elle-même, a déjà vu apparaître le danger de la dépopulation, à une époque qui n'est pas encore très lointaine de la nôtre.

Au début du XVII^e siècle, en effet, la population française se trouva sensiblement inférieure à ce qu'elle était au commencement du siècle précédent. Les hommes qui gouvernaient la France à cette époque ne se méprirent pas sur le caractère inquiétant d'une telle évolution démographique. Colbert comprit le danger et s'efforça d'en prévenir les redoutables effets. Frappé par l'à-propos d'un usage qui existait alors en Bourgogne — et qui tendait à exempter d'impôts les parents ayant au moins douze enfants — il fit rendre par Louis XIV, en 1666, l'édit suivant :

(1) Voir Bertillon (Dr J.), *Comment Auguste sauva Rome de la dépopulation* (Bulletin de l'Alliance nationale pour l'accroissement de la population française, janvier 1911).

PRÉCÉDENTS HISTORIQUES

Edit portant concession de privilèges et exemptions à ceux qui se marient avant ou pendant leur vingtième année, jusqu'à 25 ans, et aux pères de famille ayant dix à douze enfants (1) :

Saint-Germain-en-Laye.

Novembre 1666.

Louis, etc...

Bien que les mariages soient les sources fécondes d'où dérivent la force et la grandeur des Etats, et que les lois saintes et profanes aient également concouru pour en honorer la fertilité et la favoriser de leurs grâces ; néanmoins, nous avons trouvé que par la licence des temps ces privilèges étaient anéantis, et la dignité des mariages déprimés. Dans le dessein que nous avons d'en relever les avantages, nous croirions manquer à ce que nous devons à la félicité de notre règne si, pour donner des marques de la considération que nous avons pour ce lien sacré et politique, nous n'accordions, à l'exemple de tous les siècles, des distinctions d'honneur à sa fécon-

(1) Jourdan, Decrusy et Isambert, *Recueil général des anciennes lois françaises*, tome XVIII (1661-1671), page 90, n° 493.

PRÉCÉDENTS HISTORIQUES

dité et des prérogatives qui en rendent le mérite plus recommandable.

En effet, nous ne saurions approuver que les Romains, ces sages politiques, qui ont donné des lois à toute la terre et régné par tout l'Univers, bien plus sûrement par la sagesse et la justice du Gouvernement que par la terreur de leurs armes, aient accordé des récompenses aux pères qui donneraient des enfants à l'Etat, et fourniraient des colonies à l'Empire, pour répandre par tout le monde la grandeur de leur nom, leur gloire, et la réputation de leur vertu, et que, par des usages contraires, que nous apprenons être reçus dans les tribunaux de notre royaume, ceux de nos sujets qui vivent hors le mariage soient bien plus favorablement traités dans la contribution aux charges publiques que ceux qui s'y trouvent engagés ; et d'ailleurs informé de l'usage particulier de notre province de Bourgogne, suivant lequel tous les hommes et toutes les femmes qui ont douze enfants vivants jouissent de l'exemption de toutes impositions, à quoi désirant pourvoir en étendant ces mêmes grâces à tous les sujets de notre royaume, et leur en accordant de nouvelles.

A ces causes... etc... nous avons statué que dorénavant

PRÉCÉDENTS HISTORIQUES

tous nos sujets taillables qui auront été mariés avant la vingtième année de leur âge, soient et demeurent exempts de toute contribution aux tailles, impositions et autres charges publiques, sans y pouvoir être compris ni employés qu'ils n'aient vingt-cinq ans accomplis et révolus. Et à l'égard de ceux qui seront mariés dans la vingt-unième année de leur âge, qu'ils jouissent de la même exemption jusqu'à la vingt-quatrième année de leur âge accomplie.

Comme aussi voulons et nous plait que tout père de famille qui aura dix enfants vivants, nés en loyal mariage, non prêtres, religieux, ni religieuses, soit et demeure exempt de la collecte de toute taille, taillon, sel, subsides et autres impositions, tutelle, curatelle, logement de gens de guerre, contribution aux ustensiles, guet, gardes et autres charges publiques, si ce n'est qu'aucun des dix enfants soit mort portant les armes pour notre service, auquel cas il sera censé et réputé vivant. Voulons pareillement que tout père et chef de famille qui aura douze enfants vivants et décédés, comme dessus, soit en outre exempt de toutes tailles, taillon, subsides et impositions.

Comme au contraire que tous nos sujets taillables qui

PRÉCÉDENTS HISTORIQUES

ne seront mariés dans la vingt-unième année, soient compris et imposés aux tailles et autres charges et impositions publiques, à proportion de leurs biens et moyens, commerce, arts, métiers et autres emplois auxquels ils se seront adonnés. Et comme la noblesse est l'appui le plus ferme de la couronne, et qu'en la propagation des gentilshommes consiste la principale puissance de l'Etat, aussi voulant témoigner la considération que nous en faisons et nous réservant de donner des marques plus particulières de notre estime à ceux qui se signaleront par leur vertu, nous avons ordonné, par ces mêmes présentes, voulons et nous plaît que les gentilshommes et leurs femmes qui auront dix enfants nés en loyal mariage, non prêtres, religieux, ni religieuses, et qui seront vivants, si ce n'est qu'ils soient décédés portant les armes pour notre service, jouissent de mille livres de pension par chacun an, comme aussi ceux qui auront douze enfants vivants ou décédés comme dessus, jouissent de deux mille livres de pension. Voulons pareillement et nous plaît que les habitants de villes franches de notre royaume, bourgeois non taillables ni nobles, et leurs femmes, qui ont dix ou douze enfants, comme dessus, jouissent en l'un et l'autre cas de la moi-

PRÉCÉDENTS HISTORIQUES

tié des pensions accordées aux gentilshommes et à leurs femmes, aux mêmes conditions ci-dessus mentionnées, et qu'ils demeurent en outre exempts du guet, gardes et autres charges de ville.

L'année suivante, en 1667, le Roi signa un nouvel édit à Amiens, pour accorder, d'une manière générale, mille livres de pension à tous ceux qui avaient dix enfants, et deux mille livres à tous ceux qui en avaient douze. Dès lors, tous ceux qui eurent dix ou douze enfants se trouvèrent donc non seulement exemptés de toutes charges, mais encore pensionnés de l'Etat, et cela *sans faire aucune distinction de classe*. Une telle mesure mérite assurément d'être retenue.

Quel fut le résultat de ces généreuses dispositions ? Nous répondrons qu'il n'a guère été possible de s'en rendre compte. On a coutume de déclarer que les édits de Colbert en faveur des familles nombreuses ont abouti à un échec ; c'est là une assertion qui ne nous paraît nullement fondée, car ces édits n'ont pas été en vigueur pendant assez longtemps pour que l'on puisse se rendre compte de leur efficacité en vue de l'accroissement de la population. Ce qui ne paraît pas douteux, c'est

PRÉCÉDENTS HISTORIQUES

que ces mesures occasionnèrent des abus qui ne tardèrent pas à coûter cher au Trésor, et c'est pourquoi l'édit de 1666 fut révoqué en 1683 par une déclaration dont voici le préambule :

Déclaration portant révocation de l'Edit de novembre 1666, concernant les privilèges des pères de famille qui ont dix ou douze enfants (1).

Versailles, 13 janvier 1683.

Louis, etc...

Nous avons été informés des abus qui se sont introduits dans l'exécution de notre édit du mois de novembre 1666, par lequel nous avons accordé aux pères de familles ayant dix enfants vivants, l'exemption de la collecte de nos deniers et de toutes autres charges publiques ; et à ceux qui en ont douze celle des tailles et même des charges ; et que, contre la disposition et les termes précis de notre édit, notre Cour des Aides conserve les privilèges aux pères de famille qui cessent d'avoir le nombre de dix ou douze enfants, encore qu'ils ne soient

(1) Jourdan, Decrusy et Isambert, tome XIX (1672-1686), page 413, n° 1044.

PRÉCÉDENTS HISTORIQUES

décédés portant les armes pour notre service ; et d'autant que ces abus tournaient à la foule de nos autres sujets, au soulagement desquels nous ne pouvons pourvoir avec trop d'application en maintenant l'égalité dans la distribution des charges nécessaires pour soutenir les dépenses auxquelles nous sommes obligé.

A ces causes... etc...

Quant à l'édit de 1667, il ne fut plus appliqué à partir de la mort de Colbert ; mais il n'a pas été abrogé, et rien ne s'opposerait, en principe, à ce qu'il puisse être remis en vigueur de nos jours.

PREMIÈRE PARTIE

Dispositions favorables aux familles nombreuses dans la nouvelle Législation fiscale

Il a fallu attendre jusqu'en 1889 pour qu'une disposition favorable aux familles nombreuses fut introduite dans notre législation fiscale. Par la loi du 17 juillet 1889 (art. 3), le législateur décida, en effet, d'exonérer de la contribution personnelle-mobilière toutes les personnes ayant au moins *sept* enfants vivants. Mais cette mesure parut trop généreuse et fut considérablement réduite un an plus tard, par la loi du 8 août 1890 qui ne maintint l'exonération qu'en faveur des pères et mères assujettis à une contribution personnelle-mobilière *inférieure ou égale à dix francs en principal*, et ayant au moins sept enfants vivants *et mineurs*. Ainsi limitée cette mesure prit le caractère d'une véritable aumône.

Cette première tentative marqua cependant le point de départ d'un mouvement d'opinion en faveur des fa-

PRÉCÉDENTS HISTORIQUES

milles nombreuses, mouvement qui se traduisit quelques années plus tard par de nouvelles dispositions législatives conçues dans un même esprit.

Ce fut d'abord la loi du 25 février 1901 qui institua de nouveaux droits de mutation par décès procurant d'appréciables avantages lorsqu'une succession se trouvait dévolue à de nombreux héritiers. Un peu plus tard, les lois des 13 juillet 1903 et 20 juillet 1904 permirent aux Conseils municipaux de modifier, en faveur des contribuables chargés de famille, les bases de la contribution personnelle-mobilière. Après cela, une période d'une dizaine d'années s'écoula sans que l'on eut à enregistrer de nouvelles dispositions fiscales favorables aux familles nombreuses ; mais, avec la loi du 15 juillet 1914 et l'impôt général sur le revenu, un grand principe fut posé : celui de la *personnalité* de l'impôt direct. Or ce principe devait avoir pour conséquence de faire entrer en ligne de compte les charges de famille des contribuables pour l'établissement des impositions. Tout d'abord, en matière d'impôt général, puis en matière d'impôt cédulaire, avec la loi du 31 juillet 1917, des dispositions spéciales furent donc édictées dans l'intérêt des familles nombreuses.

PRÉCÉDENTS HISTORIQUES

Mais la réforme fiscale de 1914-1917 n'eut pas seulement pour objet d'instituer un nouveau système d'impôts sur les revenus, elle a porté également sur les droits de succession, et la loi du 31 décembre 1917 en créant la « *taxe successorale* » plaça les familles nombreuses dans une situation assurément privilégiée. Enfin, la grande loi fiscale du 25 juin 1920, la loi du 30 mars 1923 et celle du 30 juin de la même année, ont apporté aux familles nombreuses de nouveaux avantages.

Sans doute, il est possible de dire que ces prétendus avantages sont encore bien insuffisants, mais il faut cependant reconnaître que le législateur a fait, au cours de ces dernières années, de louables efforts dans l'intérêt de la natalité et de la famille.

Nous allons donc examiner, dans cette première partie, les dispositions qui ont été introduites dans notre nouvelle législation fiscale en faveur des familles nombreuses. Nous ne reviendrons pas sur nos anciennes contributions directes, mais nous nous occuperons successivement des impôts cédulaires, de l'impôt général sur le revenu, et de l'impôt successoral. Ce sont là, d'ailleurs, jusqu'à présent, les seuls impôts comportant, d'une manière générale, des mesures particulières en faveur de la famille.

CHAPITRE PREMIER

LES IMPOTS CEDULAIRES

SECTION I

Des réductions pour Charges de Famille

§ 1. — *Principe de la réduction*

Les contribuables qui ont des charges de famille ont droit, en principe, à une réduction sur le montant de chacun des impôts cédulaires auxquels ils sont assujettis personnellement.

Cette mesure résulte des dispositions contenues dans l'article 52 de la loi du 31 juillet 1917, qui est actuellement ainsi conçu :

Sur les impôts institués par la présente loi et perçus par voie de rôles, ainsi que sur l'impôt foncier, chaque

PRÉCÉDENTS HISTORIQUES

contribuable a droit, en ce qui concerne la part de l'Etat, à une réduction réglée comme il suit :

1° Pour tout contribuable dont le revenu net total, défalcation faite des déductions pour situation et charges de famille prévues par l'article 12 de la loi du 15 juillet 1914, n'est pas supérieure à 10.000 francs, 7,50 0/0 pour chaque personne à sa charge jusqu'à la deuxième et 15 0/0 pour chacune des autres personnes à partir de la troisième.

2° Pour tout contribuable dont le revenu net total, tel qu'il est défini ci-dessus, est supérieur à 10.000 fr., 5 0/0 pour chacune des trois premières personnes à sa charge et 10 0/0 pour chacune des autres personnes à partir de la quatrième, sans que, toutefois, le montant total de la réduction puisse dépasser 300 francs par personne à la charge du contribuable (1).

(1) Avant d'avoir été modifié par l'article 5 de la loi du 25 juin 1920, le premier alinéa de cet article était ainsi conçu :

« Sur tous les impôts institués sur les revenus par la présente loi et perçus par voie de rôles, ainsi que sur l'impôt foncier, chaque contribuable a droit, en ce qui concerne la part de l'Etat, à une réduction de 5 0/0 pour une personne à sa charge, de 10 0/0 pour deux personnes, de 20 0/0 pour trois personnes, et ainsi de suite, chaque per-

LES IMPÔTS CÉDULAIRES

Sont considérées comme personnes à la charge du contribuable celles qui sont désignées à l'article 13 de la loi du 15 juillet 1914, relative à l'impôt général sur le revenu.

Pour s'assurer le bénéfice des dispositions qui précèdent, les contribuables feront parvenir au contrôleur du lieu de leur domicile une déclaration indiquant les nom, prénoms, date et lieu de naissance de chacune des personnes à leur charge, ainsi que les circonstances (lien de parenté, etc...) de nature à justifier que ces personnes rentrent dans la catégorie de celles qui sont visées au présent article.

Les déclarations indiqueront également les impôts sur lesquels sont susceptibles de porter les dégrèvements, et

sonne au-dessus de la troisième donnant droit à une nouvelle réduction de 10 0/0 sans que la réduction puisse être, au total, supérieure à la moitié de l'impôt. »

Il résultait de ces dispositions que tous les contribuables, quels que soient leurs revenus, avaient droit à une réduction de :

- 5 0/0 pour une personne à leur charge,
- 10 0/0 pour deux personnes,
- 20 0/0 pour **trois personnes**,
- 30 0/0 pour quatre personnes,
- 40 0/0 pour cinq personnes,
- 50 0/0 pour six personnes ou plus.

LES IMPÔTS CÉDULAIRES

les communes dans lesquelles ces impôts doivent être établis.

Les déclarations seront reçues dans les deux (1) premiers mois de chaque année ; elles seront valables tant que leurs indications n'auront pas cessé d'être exactes ; dans le cas contraire, elles devront être renouvelée dans le délai ci-dessus indiqué.

Ce texte laisse comprendre facilement que la volonté du législateur a été d'accorder aux contribuables chargés de famille des réductions d'autant plus sensibles qu'ils ont à leur charge un plus grand nombre de personnes et que leurs revenus sont moins importants.

Si l'on prend, par exemple, le cas d'un contribuable dont le revenu global *imposable* ne dépasse pas le chiffre de 10.000 francs, on voit qu'il a droit sur le montant de chacun des impôts cédulaires établis à son nom à une réduction de :

7,50 0/0 s'il n'a qu'une personne à sa charge ;

15 0/0 s'il en a deux ;

30 0/0 s'il en a trois ;

(1) Antérieurement à la loi du 30 juin 1923, les déclarations étaient reçues pendant les *trois* premiers mois de l'année.

LES IMPÔTS CÉDULAIRES

45 0/0 s'il en a quatre ;

60 0/0 s'il en a cinq ;

75 0/0 s'il en a six ;

90 0/0 s'il en a sept ;

et dégrèvement total à partir de huit personnes.

S'il s'agit, au contraire, d'un contribuable dont le revenu global imposable est supérieur au chiffre de 10.000 francs, la réduction sera de :

Sans que le montant de la réduction totale portant sur chaque impôt puisse dépasser :

5 0/0 pour une personne à la charge.....	300 fr.
10 0/0 pour deux personnes.....	600 »
15 0/0 pour trois personnes.....	900 »
25 0/0 pour quatre personnes.....	1.200 »
35 0/0 pour cinq personnes.....	1.500 »
45 0/0 pour six personnes.....	1.800 »
55 0/0 pour sept personnes.....	2.100 »
65 0/0 pour huit personnes.....	2.400 »
75 0/0 pour neuf personnes.....	2.700 »
85 0/0 pour dix personnes.....	3.000 »

Tel est le principe général de la réduction instituée par l'article 52 de la loi du 31 juillet 1917, en faveur des

LES IMPÔTS CÉDULAIRES

contribuables chargés de famille. Mais le législateur a subordonné l'application de cette réduction à un certain nombre de conditions que nous allons examiner maintenant.

§ 2. — *Impôts auxquels la réduction est applicable*

La réduction pour charges de famille ne s'applique pas à tous les impôts cédulaires. Aux termes de l'article 52 précité, elle ne peut porter que *sur les impôts institués par la présente loi (du 31 juillet 1917) et perçus par voie de rôles, ainsi que sur l'impôt foncier*. Cette disposition ne vise donc pas l'impôt sur les revenus des valeurs mobilières, ni l'impôt sur les revenus des créances, dépôts et cautionnements, qui ne sont pas perçus par voie de rôles. Elle ne vise pas non plus l'impôt sur les bénéfices de l'exploitation minière (redevance proportionnelle des mines) qui mérite cependant de trouver place parmi les impôts cédulaires, mais n'a pas été institué par la loi du 31 juillet 1917 et demeure régi par celle du 8 avril 1910 (1).

(1) Voir article 53 de la loi du 31 juillet 1917, modifié par l'article 1^{er} de la loi du 25 juin 1920.

LES IMPÔTS CÉDULAIRES

En d'autres termes, cette réduction ne peut porter que sur les impôts suivants :

1° Impôt sur les revenus des propriétés foncières bâties ;

2° Impôt sur les revenus des propriétés foncières non bâties ;

3° Impôt sur les bénéfices de l'exploitation agricole ;

4° Impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux ;

5° Impôt sur les traitements, salaires, pensions et rentes viagères ;

6° Impôt sur les bénéfices des professions non commerciales.

Il est assurément regrettable que le législateur n'ait pas rendu cette réduction applicable à tous les impôts cédulaires sans exception. On ne peut d'ailleurs pas supposer qu'il ait voulu par là favoriser une certaine catégorie de contribuables particulièrement dignes d'intérêt. On ne peut pas dire non plus qu'il ait voulu instituer des réductions seulement applicables aux impôts frappant les revenus du travail, à l'exclusion de ceux établis sur les revenus du capital. Une telle distinction eut été peut-être logique, mais elle n'est pas entrée dans

LES IMPÔTS CÉDULAIRES

les vues du législateur, attendu qu'il a bien spécifié que ces réductions s'appliqueraient à l'impôt sur les revenus des propriétés foncières bâties et non bâties, qui est un impôt portant essentiellement sur les revenus du capital.

En définitive, on peut dire que tous les contribuables chargés de famille ont droit, « en principe », à une réduction sur le montant des impôts cédulaires auxquels ils sont personnellement assujettis, à moins cependant qu'il ne s'agisse d'impôts sur les revenus des valeurs mobilières, des créances, dépôts ou cautionnements, ou de l'impôt sur les bénéfices de l'exploitation minière.

Ces exceptions sont regrettables, nous le répétons, parce qu'elles créent des injustices. Pourquoi, en effet, les propriétaires fonciers sont-ils traités plus favorablement à cet égard que ceux qui ont placé tout leur avoir en valeurs mobilières ? Nous ne pensons pas que l'on puisse expliquer cette différence de traitement par des raisons d'ordre moral ou économique, la seule explication que l'on puisse fournir s'inspire d'un motif essentiellement pratique : Si le législateur n'a pas cru possible de rendre les réductions pour charges de famille applicables aux impôts établis sur les revenus des

LES IMPÔTS CÉDULAIRES

valeurs mobilières, des créances, dépôts et cautionnements, c'est tout simplement en raison du mode de perception de ces impôts.

Il ne faut pas oublier, en effet, que ces impôts sont perçus *d'une manière indirecte* par l'Administration de l'Enregistrement, qui n'a pas à se préoccuper de savoir quels sont les contribuables et qui ignore totalement quelles peuvent être les charges de famille de ceux-ci.

Pour cette raison, il serait à peu près matériellement impossible d'effectuer la réduction au moment où l'impôt est perçu, et, en l'absence de rôles nominatifs, il ne serait pas facile non plus de contrôler, par la suite, les dires des intéressés.

Doit-on voir cependant, dans le mode de perception de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, un empêchement absolu à l'application de la réduction pour charges de famille ? Nous nous réservons de faire connaître plus loin notre avis sur ce point (1). Nous nous bornerons, pour l'instant, à considérer ce qui existe et à faire remarquer, en passant, que la Chambre des Députés avait envisagé tout d'abord, à ce sujet, des mesures plus larges que celles adoptées définitivement en

(1) Voir infra p. 32. 141 et suiv.

LES IMPÔTS CÉDULAIRES

1917. Le projet voté par la Chambre en 1909 prévoyait, en effet, le remboursement de l'impôt perçu sur les revenus des valeurs mobilières *nominatives* lorsque le montant du dégrèvement pour charges de famille était supérieur au total des contributions inscrites dans les rôles (articles 94 du projet transmis au Sénat) (2).

En vertu des dispositions en vigueur, la réduction ne peut donc pas porter sur tous les impôts cédulaires. En outre, elle ne peut s'appliquer qu'à des impôts auxquels le contribuable chargé de famille est *personnellement* assujetti. Cette condition paraît tout à fait logique de prime abord, mais il convient cependant de remarquer qu'elle peut avoir pour résultat de priver certains intéressés du bénéfice de la réduction. En matière d'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, par exemple, les bénéfices des sociétés en nom collectif et en commandite étaient à l'origine l'objet d'une imposition unique, établie au nom de l'entreprise, et chacun des associés ne se trouvait pas personnellement imposé. Cette manière de faire était sans doute conforme aux prescriptions légales, mais n'en avait pas moins pour

(2) Voir Sénat, Documents parlementaires, session ordinaire 1909, annexe 66, pages 36 et suivantes.

résultat d'empêcher les associés de bénéficier des réductions auxquelles leur situation de famille aurait pu leur donner droit, s'ils avaient été imposés personnellement. Un commerçant ou un industriel pouvait donc bénéficier de la réduction s'il était établi à son propre compte, mais perdait cet avantage s'il constituait une société pour exploiter son commerce ou son industrie. Cette situation a attiré l'attention du législateur et, par l'article 11 de la loi du 30 juin 1923, les dispositions suivantes ont été édictées (1) :

Dans les sociétés en nom collectif, chacun des associés sera personnellement imposé pour la part des bénéfices sociaux correspondant à ses droits dans la société.

Dans les sociétés en commandite simple, l'impôt sera établi au nom de chacun des commandités pour sa part respective de bénéfices et, pour le surplus, au nom de la société.

En vertu de ces dispositions, les associés ou commandités peuvent prétendre maintenant au bénéfice des réductions pour charges de famille puisqu'ils doivent être imposés individuellement et non collectivement, comme cela avait lieu antérieurement.

(1) Pour compléter l'article 3 de la loi du 31 juillet 1917.

§ 3. — *Personnes à la charge du contribuable*

D'une manière générale, on a coutume de dire qu'une personne est *à la charge* d'une autre lorsqu'elle est entretenue au frais de cette dernière. Mais le législateur a pris soin de limiter le champ d'application de cette règle pour éviter les abus auxquels n'aurait pas manqué de donner lieu une aussi large interprétation.

Pour les impôts cédulaires, l'article 52 de la loi du 31 juillet 1917 précise que les personnes susceptibles d'être considérées comme étant à la charge du contribuable sont *celles désignées à l'article 13 de la loi du 15 juillet 1914, relative à l'impôt général sur le revenu*. Les personnes susceptibles d'ouvrir, au profit du contribuable, un droit à la réduction de ses impôts sont donc toutes celles que ce contribuable pourra considérer comme étant à sa charge en matière d'impôt général sur le revenu.

Si le contribuable dont il s'agit est assujetti à l'impôt général, il n'y aura qu'à faire entrer en ligne de compte toutes les personnes prises en considération pour l'établissement de cette dernière imposition. Par contre, s'il s'agit d'un contribuable qui n'est pas assujetti à

LES IMPÔTS CÉDULAIRES

l'impôt général, mais seulement à un ou plusieurs impôts cédulaires, il conviendra de procéder par analogie et d'envisager toutes les personnes qui donneraient lieu à réduction en matière d'impôt général si le contribuable était assujetti à ce dernier impôt. Il y aura donc lieu, dans ce cas, de s'en rapporter à l'article 13 de la loi du 15 juillet 1914, qui est ainsi conçu :

Sont considérés comme personnes à la charge du contribuable, à la condition de n'avoir pas de revenus distincts de ceux qui servent de base à l'imposition de ce dernier :

1° Les ascendants âgés de plus de soixante-dix ans ou infirmes ; toutefois, cet âge est abaissé à soixante ans à l'égard des femmes veuves vivant sous le même toit que leur fils ou leur fille et à leur charge exclusive ;

2° Les descendants ou enfants par lui recueillis s'ils sont âgés de moins de vingt et un ans ou s'ils sont infirmes.

Sont considérés comme personnes à la charge du contribuable, jusqu'à la fin des hostilités, les descendants mobilisés, soldats, caporaux ou sous-officiers

devenus majeurs au cours de la guerre. (Cette dernière disposition est aujourd'hui sans objet).

On peut expliquer les termes qui précèdent en disant que les personnes susceptibles d'être considérées comme à la charge d'un contribuable sont les suivantes :

1° Les ascendants et ascendantes (1) sans distinction de degré, âgés de plus de soixante-dix ans ou de plus de soixante ans s'il s'agit de femmes veuves vivant sous le même toit que leur fils ou leur fille et à leur charge exclusive ;

2° Les ascendants et ascendantes (1) infirmes quel que soit leur âge, étant ici fait observer que la question d'infirmité n'est qu'une question de fait dont l'appréciation est laissée aux agents de l'Administration ;

3° Les descendants âgés de moins de vingt et un ans (enfants légitimes, naturels reconnus ou adoptifs) ;

4° Les descendants infirmes, quel que soit leur âge (même observation que pour les ascendants en ce qui concerne la question d'infirmité) ;

5° Les enfants mineurs recueillis par le contribuable.

(1) Il y a lieu de comprendre ici non seulement les ascendants et ascendantes du contribuable, mais également ceux de son conjoint (Instruction du 30 mars 1918, art. 177).

LES IMPÔTS CÉDULAIRES

Peu importe que ces enfants appartiennent à sa famille ou lui soient étrangers. Il n'est pas nécessaire non plus qu'il s'agisse d'orphelins ou d'enfants abandonnés.

Enfin, l'on peut comprendre dans une sixième catégorie les personnes infirmes de tout âge qui ont été recueillies par le contribuable alors qu'elles n'étaient pas encore majeures. En effet, la loi assimile entièrement les enfants recueillis aux descendants et c'est pourquoi nous estimons que l'enfant infirme recueilli avant sa majorité doit continuer, même après l'âge de vingt et un ans, à être considéré comme étant toujours à la charge de celui qui l'a recueilli. Par contre, nous en rapportant aux termes mêmes de la loi, nous devons admettre que les infirmes recueillis après l'âge de vingt et un ans ne peuvent donner droit à réduction s'ils ne sont pas descendants du contribuable, parce qu'ils ne peuvent plus alors être considérés comme des *enfants* (1). L'énumération légale des personnes dites « à charge » étant strictement limitative, il ne paraît pas possible de l'étendre à des personnes qui n'ont pas été visées expressément par le législateur.

(1) Dans ce sens, voir Lucien Bocquet, *L'Impôt sur le revenu*, page 422.

LES IMPÔTS CÉDULAIRES

Il convient de remarquer que la condition de minorité, prévue pour les descendants et enfants recueillis non infirmes, présente un caractère absolu. Par suite, il n'est pas possible de considérer un enfant majeur comme étant encore à la charge de ses parents, ou de celui qui assume effectivement les frais de son entretien. Cette condition est importante, car elle ne permet pas, par exemple, d'obtenir une réduction à raison d'un enfant qui poursuit des études après sa majorité. En fait, c'est généralement à ce moment que l'enfant coûte le plus à ses parents et qu'il est pour eux une charge plus lourde qu'elle n'a jamais été.

Notons enfin que, pour être considéré comme étant à la charge d'un contribuable, il ne suffit pas de rentrer dans l'une des catégories de personnes que nous avons énumérées, il faut encore *ne pas avoir de revenus distincts de ceux qui servent de base à l'imposition de ce contribuable*.

Ceci ne veut pas dire que toutes les personnes « à charge » doivent être dépourvues de toute ressource. La loi dit seulement que les revenus de ces personnes — en supposant qu'elles en aient — ne doivent pas faire l'objet d'une *imposition distincte* de celle établie

LES IMPÔTS CÉDULAIRES

au nom du contribuable appelé à bénéficier de la réduction occasionnée par ces personnes. L'imposition distincte dont il s'agit ne se rapporte d'ailleurs qu'à l'impôt général sur le revenu (1) ; c'est l'application du « principe de l'imposition par foyer », que nous exposerons plus loin (2). On peut donc résumer ce qui précède en disant qu'*un contribuable n'est pas admis à prétendre qu'une personne est à sa charge lorsque celle-ci se trouve personnellement inscrite au rôle de l'impôt général sur le revenu.*

§ 4. — *Formalités à remplir pour obtenir le bénéfice de la réduction*

C'est aux intéressés qu'il appartient de prendre cer-

(1) Il ne pouvait en effet être question que de l'impôt général sur le revenu au moment où ont été élaborés les termes de la loi du 15 juillet 1914, puisque les impôts cédulaires n'avaient pas encore d'existence légale à cette époque. On doit en conclure que l'impôt général est seul envisagé ici et qu'*un impôt cédulaire établi au nom de la personne dite « à charge » ne doit pas mettre obstacle à la réduction devant porter sur les impôts cédulaires du chef de famille.*

(2) Voir infra, p. 82.

LES IMPÔTS CÉDULAIRES

taines initiatives s'ils veulent s'assurer le bénéfice des réductions auxquelles ils peuvent prétendre à raison de leurs charges de famille. Ainsi qu'il est spécifié au § 3 de l'article 52 de la loi du 31 juillet 1917, ils doivent faire parvenir au contrôleur des Contributions directes du lieu de leur domicile une déclaration faisant connaître :

1° *Les nom, prénoms, date et lieu de naissance de chacune des personnes à leur charge, ainsi que les circonstances (lien de parenté, infirmités) de nature à justifier que ces personnes rentrent dans la catégorie de celles que vise l'article 13 de la loi du 15 juillet 1914.*

2° *Les impôts sur lesquels sont susceptibles de porter les réductions sollicitées et les communes où ces impôts doivent être établis.*

Pour la production de ces déclarations, l'Administration met à la disposition des intéressés des formules imprimées qui sont délivrées gratuitement dans les mairies.

Les déclarations en question doivent être faites dans les deux premiers mois de l'année (1).

Tant que les indications fournies ne cessent pas

(1) Voir supra, p. 32.

LES IMPÔTS CÉDULAIRES

d'être exactes, il n'est pas nécessaire de renouveler la déclaration, mais en cas de changement concernant soit le domicile du contribuable, soit les personnes à sa charge, ou les impôts sur lesquels doit porter la réduction, il convient d'en informer le contrôleur des Contributions Directes.

La question peut se poser de savoir si le contribuable qui a négligé de faire, dans le délai prescrit, une déclaration relative à ses charges de famille doit être considéré comme forclos. En cas de taxation d'office, le contrôleur doit-il tenir compte des charges de famille, s'il possède des indications à ce sujet ?

Il n'est pas douteux que la réduction pour charges de famille soit un droit pour le contribuable ; dès lors, les intéressés peuvent toujours en obtenir le bénéfice par la voie de réclamation contentieuse et il faut en conclure qu'ils ne seraient pas forclos s'ils avaient laissé passer le délai fixé pour la production des déclarations.

L'instruction générale du 30 mars 1918 (article 150) le reconnaît en ces termes :

Pour s'assurer l'avantage des réductions auxquelles leur donnent droit leurs charges de famille, les contri-

LES IMPÔTS CÉDULAIRES

buables doivent souscrire la déclaration prévue par la loi.

.

Mais l'absence de déclaration, non plus que le défaut de renouvellement d'une déclaration ayant cessé d'être exacte, ne sauraient être considérés comme entraînant la privation définitive du droit aux dégrèvements dont le principe est affirmé par la loi, et les contribuables pourraient encore faire valoir ce droit après la publication du rôle, par voie de réclamation introduite dans le délai ordinaire.

Il s'ensuit que le contrôleur ne doit pas systématiquement écarter les déclarations produites après l'expiration du délai annuel.

Pour la même raison, il convient qu'il ne refuse pas toute production aux contribuables qui auraient omis de renouveler leurs déclarations devenues inexactes ou incomplètes, mais bien qu'il invite les intéressés à les retirer ou simplement qu'il tienne compte des changements survenus s'il possède les renseignements nécessaires.

LES IMPÔTS CÉDULAIRES

§ 5. — *Principe de l'existence des charges au 1^{er} janvier de l'année de l'imposition*

L'Administration a décidé que les charges de famille susceptibles de donner lieu à des réductions d'impôt étaient celles existant au 1^{er} janvier de l'année de l'imposition.

Cette interprétation est tout à fait contestable, parce qu'il est injuste de faire abstraction des charges qui ont pu peser pendant toute une année sur les revenus imposés, pour cette seule raison qu'elles n'existent plus au 1^{er} janvier suivant. Ainsi, un contribuable qui vient à perdre un de ses enfants le 31 décembre n'est pas admis à considérer celui-ci comme ayant été à sa charge pendant toute l'année. Un enfant venu au monde au mois de janvier et décédé dans le courant de l'année, même en décembre, n'est susceptible de donner droit à aucune réduction.

Logiquement, dit M. Bocquet (1), « le législateur doit frapper les revenus effectifs sous déduction des charges effectives. Les charges de famille, comme les intérêts

(1) Lucien Bocquet, *L'Impôt sur le revenu*, ouvrage déjà cité, page 423.

LES IMPÔTS CÉDULAIRES

des dettes, constituent le passif du contribuable, et la loi fait avec raison déduction des intérêts des dettes. Pourquoi l'Administration n'exige-t-elle pas que la dette existe encore au 1^{er} janvier de l'année de l'imposition, comme elle exige que les charges de famille existent encore à cette date ? La solution devrait cependant être identique dans les deux hypothèses. »

La loi du 31 juillet 1917 ne spécifie d'ailleurs pas que les charges doivent exister au 1^{er} janvier de l'année de l'imposition. Il devrait donc être tenu compte de ces charges en proportion du temps pendant lequel elles ont effectivement existé.

Remarquons cependant que l'interprétation de l'Administration n'est pas toujours défavorable aux intéressés : l'enfant né le 31 décembre est, en effet, compté comme ayant été pendant toute l'année à la charge de ses parents. Il n'y a donc de préjudice que pour les contribuables dont les charges ont cessé d'exister avant le 1^{er} janvier de l'année de l'imposition.

L'interprétation administrative s'inspire d'ailleurs uniquement de raisons d'ordre pratique, estimant qu'il serait extrêmement compliqué d'établir des impositions en tenant compte du temps exact pendant lequel les

LES IMPÔTS CÉDULAIRES

charges ont existé. Cette interprétation se trouve d'ailleurs confirmée aujourd'hui par plusieurs décisions du Conseil d'Etat qui a formellement déclaré que *la situation de famille à considérer était celle du contribuable au 1^{er} janvier de l'année au titre de laquelle l'impôt est établi*. (Conseil d'Etat, 8 juillet 1921 et 3 février 1922).

Signalons, en terminant, que le projet voté en 1909 par la Chambre des Députés disposait expressément, dans son article 94, que la situation de famille à considérer était celle existant au 1^{er} janvier « de l'année pour laquelle le dégrèvement était demandé ».

Cette disposition n'aboutissait pas à des résultats plus équitables que ceux résultant de l'interprétation administrative actuelle, puisqu'elle ne prenait pas en considération les charges survenues au cours de l'année.

SECTION II

Dispositions spéciales à l'impôt sur les Traitements et Salaires

§ 1. — Particularités de l'impôt sur les traitements et salaires

De tous les impôts cédulaires perçus par voie de rôle, l'impôt sur les traitements et salaires est celui qui se rapproche le plus de l'exactitude du revenu. Tandis que les autres impôts cédulaires directs sont généralement établis sur des bases plus ou moins forfaitaires, résultant d'évaluations assez approximatives et souvent inférieures à la réalité, l'impôt sur les traitements et salaires est assis sur un revenu absolument effectif.

C'est incontestablement le plus impopulaire de tous nos impôts et cela pour deux raisons principales, très faciles à comprendre :

LES IMPÔTS CÉDULAIRES

1° Parce qu'il atteint un nombre considérable de très petits contribuables n'ayant pas d'autres ressources que le fruit de leur travail ;

2° Parce que c'est l'impôt qui donne le minimum de prise à l'erreur ou à la fraude, et celui auquel le minimum d'assujettis peuvent échapper.

Il n'y a donc pas lieu de s'étonner de ce que cet impôt ait été, dès son apparition, assez mal accueilli par la majorité des salariés : beaucoup d'entre eux sont de petits fonctionnaires, des employés, des ouvriers, et n'ont que leur traitement ou leurs salaires pour assurer leur existence et celle de leur famille. Parmi eux, très nombreux sont ceux qui ignorent complètement l'économie générale de notre système d'impôts sur les revenus et qui trouvent inadmissible que le salaire soit considéré, au point de vue fiscal, comme un revenu. C'est pourquoi ils en viennent à dire que l'impôt sur les traitements et salaires est un impôt sur le travail, un impôt inique parce qu'il frappe les travailleurs d'autant plus fortement qu'ils sont plus laborieux.

Dans bien des cas, l'impôt sur les salaires entraîne avec lui une imposition à l'impôt général sur le revenu. Les contribuables qui n'ont pas d'autre source de

LES IMPÔTS CÉDULAIRES

revenu que leur travail sont donc tout naturellement portés à croire que l'impôt général fait double emploi avec l'impôt cédulaire. Ils voient deux impôts distincts s'abattre successivement sur eux, et s'imaginent être seuls à supporter d'aussi lourdes charges fiscales. En vain tenterait-on de leur démontrer que le rentier possesseur de valeurs mobilières est également frappé par un impôt cédulaire avant d'être atteint par l'impôt général ; ils ne voient là qu'une seule chose : c'est qu'ils ont à payer *deux impôts distincts* sur le montant d'un *même salaire*, alors qu'il n'est *réclamé* directement aucun impôt cédulaire à celui qui jouit uniquement de revenus provenant de valeurs mobilières (1). Lorsque

(1) Cette idée que les revenus des valeurs mobilières n'entraînent pas d'imposition cédulaire est absolument fausse. Il est sans doute exact de dire qu'aucun impôt cédulaire n'est *réclamé* à l'occasion du revenu ainsi encaissé, mais cela tient à ce que cet impôt a été préalablement *retenu* sur le montant du coupon qui représente l'intérêt ou le dividende payé. Comme on ne considère habituellement que le montant *net* du coupon, c'est-à-dire la somme effectivement encaissée, on ne se rend souvent pas compte de l'importance de la retenue effectuée, on ne conserve pas l'impression d'avoir acquitté un impôt. Dans certains cas, l'illusion est encore plus complète lorsque le débiteur a consenti à prendre à sa charge l'impôt cédulaire. Au cours

LES IMPÔTS CÉDULAIRES

l'on encaisse le montant d'un coupon, disent-ils, on touche un revenu absolument net, sur lequel aucun impôt cédulaire ne viendra porter par la suite. De là cette différence choquante qui existe entre ces revenus du capital et le salaire qui est essentiellement le revenu du travail personnel. Et, mieux encore, certaines valeurs d'Etat ne sont-elles pas entièrement exonérées d'impôts, aussi bien d'impôt cédulaire que d'impôt général ? (1) On peut donc voir des rentiers toucher des sommes plus ou moins considérables à propos desquelles aucun impôt ne leur est réclamé.

Enfin, l'impôt sur les traitements et salaires apparaît aux contribuables comme le plus dur de tous les impôts cédulaires parce qu'il ne leur permet que très difficilement de se soustraire à leurs obligations. Cela tient au mode de déclaration adopté pour faire connaître aux

de ces dernières années, de nombreux titres ont été émis dans ces conditions (obligations, bons, etc., nets de tous impôts présents et futurs). Il n'y a donc pas lieu, dans ce cas, de faire une distinction entre le montant brut et le montant net du coupon puisqu'aucune retenue n'est effectuée.

(1) Tel est, depuis la loi du 13 mars 1924, le cas des bons de la Défense Nationale et des bons du Trésor à échéance d'un an au maximum.

LES IMPÔTS CÉDULAIRES

agents de l'Administration le montant des appointements, salaires, etc., touchés par les contribuables. En effet, ce n'est pas l'intéressé qui déclare lui-même le chiffre de son traitement ; c'est son employeur. Il en résulte que les dissimulations sont très délicates et, par suite, très rares. La plupart des employeurs étant des commerçants, au sens légal du mot, c'est-à-dire des personnes obligées de tenir une comptabilité régulière, ne veulent généralement pas risquer de s'attirer de multiples ennuis et des amendes en faisant de fausses déclarations pour satisfaire leurs employés. Il en résulte que l'impôt sur les traitements et salaires est celui qui atteint le mieux son but. Mais, tandis que les contribuables assujettis à l'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales (médecins, avocats, etc.) ont beau jeu pour dissimuler une appréciable partie de leurs revenus, les salariés se trouvent à peu près dans l'impossibilité de soustraire la plus petite somme.

La situation de fait dans laquelle se trouvaient placés les contribuables assujettis à l'impôt sur les traitements et salaires n'a pas échappé au législateur, et il a jugé nécessaire de prendre leur sort en considération. Il ne pouvait assurément pas instituer à leur profit des mesu-

LES IMPÔTS CÉDULAIRES

res destinées à compenser les avantages que d'autres contribuables retirent de la fraude. Les dissimulations en matière fiscale doivent être sévèrement réprimées et aucune disposition légale ne saurait avoir pour objet de les reconnaître, même indirectement, ou de les tolérer. Mais le législateur a estimé qu'il convenait d'établir une concordance entre les bases d'imposition à l'impôt général et à l'impôt cédulaire sur les traitements et salaires, de manière à exonérer d'impôt cédulaire tous ceux qui ne se trouveraient pas assujettis à l'impôt général. Les dispositions qui ont consacré cette réforme sont contenues dans l'article 6 de la loi du 30 mars 1923. Ces dispositions, comme nous le verrons ci-après, sont essentiellement favorables aux contribuables chargés de famille.

Notons qu'une première mesure avait déjà été adoptée en leur faveur dès 1920 pour exonérer d'impôt les « suppléments de salaires » ou « sursalaires » accordés par certains patrons à leurs ouvriers ou employés ayant de nombreux enfants. Nous allons donc examiner les différentes dispositions législatives qui nous ont obligé à réserver ici une place spéciale à l'impôt sur les traitements et salaires.

LES IMPÔTS CÉDULAIRES

§ 2. — *La loi du 25 juin 1920 et les allocations aux familles nombreuses*

En vertu des principes posés par l'article 23 de la loi du 31 juillet 1917, il convient de retenir pour l'assiette de l'impôt sur les traitements et salaires, non seulement les appointements et rétributions diverses touchés par les contribuables, mais encore les allocations de toute nature qui ont pu être accordées en supplément (indemnités de vie chère, primes diverses, allocations pour charges de famille, etc). La loi du 25 juin 1920 (article premier, dernier alinéa) est venue modifier quelque peu ces principes en déclarant que l'impôt devait être établi *sans faire état des sommes versées exclusivement par des employeurs ou des groupements d'employeurs à leur personnel, à titre d'allocations familiales ou de sursalaire familial.*

Interprétant dans un sens large les termes de la loi, l'Administration a déclaré que « cette mesure était d'ailleurs susceptible de recevoir son application non seulement à l'égard des employés des entreprises privées, mais aussi en ce qui concerne le personnel des services publics et que, dès lors, les allocations dont

LES IMPÔTS CÉDULAIRES

bénéficient les fonctionnaires de l'Etat, des départements et des communes, ne doivent plus être retenues pour la fixation des revenus imposables des intéressés. » (1)

Les sommes ainsi allouées à raison de charges de famille ne doivent donc pas figurer nécessairement dans les déclarations que les employeurs sont tenus de fournir, dans le courant du mois de janvier de chaque année, pour faire connaître les personnes qu'ils ont occupées pendant l'année précédente, ainsi que le chiffre total des appointements ou salaires payés à chacune d'elles.

Qu'il s'agisse d'un « *sursalaire familial* » ou d'une « *allocation familiale* » il ne doit pas être tenu compte de ces sommes dans le calcul de l'impôt. Remarquons cependant qu'il existe, du moins en théorie, une différence essentielle entre le sursalaire et l'allocation : tandis que cette dernière est une libéralité, une aide, absolument distincte du salaire, et ne représente aucunement la rémunération du travail fourni, le sursalaire,

(1) Circulaire n° 1345 de la Direction générale des Contributions directes en date du 28 août 1920.

LES IMPÔTS CÉDULAIRES

au contraire, fait partie intégrante des salaires puisqu'il n'existe qu'en raison du travail.

Nous verrons plus loin (1) comment il convient d'apprécier ces exonérations.

§ 3. — *Déductions instituées par la loi du 30 mars 1923*

Antérieurement à la loi du 30 mars 1923, les traitements et salaires supportaient l'impôt cédulaire sur la partie de leur montant net annuel excédant :

4.000 fr. dans les communes de 50.000 habitants et au-dessous ;

5.000 fr. dans les communes de plus de 50.000 habitants, ou situées dans un rayon de 15 kilomètres à partir du périmètre de la partie agglomérée des villes de plus de 50.000 habitants ;

6.000 fr. à Paris et dans les communes de la banlieue, dans un rayon de 25 kilomètres à partir du périmètre de l'octroi de Paris.

La loi du 30 mars 1923 fixe à 6.000 francs, pour la généralité des communes, la fraction entièrement exoné-

(1) Voir infra, p. 144 et suiv.

LES IMPÔTS CÉDULAIRES

rée d'impôt ; elle porta cependant ce chiffre à 6.500 fr. pour les villes de plus de 500.000 habitants (Lyon et Marseille) et à 7.000 fr. pour Paris et le département de la Seine.

En second lieu — et c'est là l'essentiel — elle institua en matière d'impôt sur les traitements et salaires des « déductions pour charges de famille », analogues à celles existant en matière d'impôt général sur le revenu que nous examinerons au chapitre suivant (1).

Ces déductions, qui viennent s'ajouter au minimum d'exemption, étaient ainsi fixées par la loi du 30 mars 1923 :

- 1° 3.000 fr. pour chaque contribuable marié, à la condition que sa femme n'ait ni salaire, ni revenu personnels ;
- 2° 2.000 fr. par enfant de moins de 18 ans ou infirme et non salarié ;
- 3° 1.500 fr. par personne à la charge, dans les mêmes conditions que celles prévues par l'article 7 de la loi du 25 juin 1920 (2).

(1) Voir infra p. 85 et suiv.

(2) L'article 7 de la loi du 25 juin 1920 porte modification de l'article 12 de la loi du 15 juillet 1914. Voir supra page 86.

LES IMPÔTS CÉDULAIRES

En stipulant que la déduction de 3.000 francs ne serait accordée que dans le cas où la femme n'aurait « ni salaire ni revenus personnels », le législateur a voulu empêcher que cette déduction puisse se cumuler, au profit d'un même ménage, avec des déductions dont la femme pourrait bénéficier elle-même si elle disposait de revenus propres la rendant susceptible d'être personnellement imposée.

En principe, cette déduction est accordée à tous les contribuables mariés dont la femme n'exerce pas personnellement une profession commerciale ou non commerciale, n'occupe pas un emploi public et ne jouit pas d'une pension ou d'une rente viagère.

A ce point de vue, dit une circulaire de la Direction Générale des Contributions Directes (1), « on ne considérera pas comme exerçant une profession la femme qui se livrerait à des travaux ne constituant pas son occupation principale et ne comportant qu'une faible rémunération » — c'est-à-dire une rémunération inférieure au montant de la déduction.

Mais si le mari et la femme sont l'un et l'autre assujettis à l'impôt cédulaire, à raison de leurs traitements

(1) Circulaire n° 1400, en date du 2 mai 1923.

LES IMPÔTS CÉDULAIRES

ou salaires respectifs, le bénéfice des déductions pour charges de famille doit être réservé exclusivement à celui dont le revenu imposable est le plus élevé. Cette mesure résulte d'une disposition expresse du texte légal.

D'autre part, pour ne pas placer ici les contribuables veufs dans une situation désavantageuse, l'Administration a décidé de les faire bénéficier de la déduction pour mariage lorsqu'ils ont des enfants, par analogie avec ce qui a lieu en matière d'impôt général sur le revenu(1), et cela bien que la loi du 30 mars 1923 n'ait pas prévu explicitement l'application de cette déduction à cette catégorie de contribuables. Par suite, la déduction de 3.000 francs est donc accordée aux veufs et aux veuves ayant à leur charge un ou plusieurs enfants issus du mariage avec leur conjoint décédé.

Si les enfants sont âgés de plus de dix-huit ans ou salariés, ils ne sont plus susceptibles de donner lieu aux déductions ci-dessus. (Dans la pratique, on considère que l'enfant est salarié lorsqu'il gagne une rémunération supérieure au montant de la déduction prévue par la loi.)

(1) Voir infra p. 86.

LES IMPÔTS CÉDULAIRES

Par contre, tous les enfants, salariés ou non, du moment qu'ils sont mineurs et à la charge de leurs parents, continuent à entrer en ligne de compte, au même titre que les autres personnes visées par l'article 13 de la loi du 15 juillet 1914, pour le calcul des *réductions* (1) pour charges de famille portant sur le montant de l'impôt.

Si le mari et la femme sont imposés distinctement, ils continuent à bénéficier l'un et l'autre de ces réductions.

Les chiffres des « déductions » ont été modifiés par l'article 42 de la loi du 22 mars 1924, ainsi conçu :

Le quatrième alinéa de l'article 6 de la loi du 30 mars 1923 est remplacé par le texte suivant :

Les déductions ci-dessus (2) seront augmentées, pour chaque contribuable soumis à l'impôt, d'une somme de 3.000 francs pour sa femme, si celle-ci n'a ni salaire, ni revenu personnels, de 3.000 francs par enfant de moins de dix-huit ans, ou infirme et non salarié, et de 2.000

(1) Il s'agit ici des *réductions* que nous avons examinées précédemment (voir supra p. 29 et suiv.).

(2) C'est-à-dire le minimum entièrement exonéré d'impôt.

LES IMPÔTS CÉDULAIRES

francs par personne à sa charge, dans les mêmes conditions que celles de l'article 7 de la loi du 25 juin 1920.

Si l'on prend l'exemple d'un contribuable assujetti à l'impôt sur les traitements et salaires, marié et ayant à sa charge quatre enfants mineurs, dont deux sont salariés ou âgés de plus de dix-huit ans, et deux en bas âge, on obtient les déductions suivantes, en supposant que sa femme n'ait ni salaire, ni revenus personnels :

a) Déduction pour mariage	3.000 fr.
b) Déduction pour deux enfants non sala-	
riés et âgés de moins de 18 ans.....	6.000 fr.

Total	9.000 fr.
-------------	-----------

En supposant que l'intéressé habite Paris et jouisse d'un traitement annuel de 24.000 francs, par exemple; l'impôt sera ainsi calculé :

Montant net du traitement	24.000 fr.
Déductions à la base	9.000 fr.

Reste à considérer pour le calcul de l'impôt 15.000 fr.

Fraction de 0 à 7.000 francs:..... exempte d'impôt

LES IMPÔTS CÉDULAIRES

Fraction de 7.000 à 8.000 fr. comptée pour	
1/2 (1), soit.....	500 fr.
Fraction de 8.000 à 15.000 francs, comptée	
pour l'intégralité, soit	7.000 fr.
Total imposable	7.500 fr.

ce qui, au taux de 7,20 0/0 (2), représente un impôt de :

$$\frac{7.500 \times 7,20}{100} = 540 \text{ francs}$$

Sur le montant de l'impôt ainsi calculé, il y a lieu d'effectuer, en outre, les réductions auxquelles l'intéressé a droit en raison de ses *quatre* enfants mineurs,

(1) On sait que, pour le calcul de l'impôt sur les traitements et salaires, la fraction comprise entre le minimum exempté et le chiffre de 8.000 fr. n'est compté que pour moitié (art. 31 de la loi du 31 juillet 1917, modifié par l'article 7 de la loi du 30 mars 1923).

(2) Le taux de l'impôt sur les traitements et salaires est fixé à 6 0/0 depuis la loi du 25 juin 1920 (art 1^{er}) mais doit être augmenté de deux décimes par application de la loi du 22 mars 1924 (art. 3) et se trouve ainsi porté à 7,20 0/0.

LES IMPÔTS CÉDULAIRES

salariés ou non, soit 5 0/0 pour chacun des trois premiers enfants et 10 0/0 pour le quatrième, ce qui aboutit à une réduction totale de 25 0/0 (5+5+5+10), ce qui ramène le montant de l'imposition à :

$$540 \times \frac{25}{100} = 135 \text{ francs}$$

$$540 - 135 = 405 \text{ francs}$$

Pour ce même traitement de 24.000 francs, l'imposition d'un célibataire serait la suivante :

Aucune déduction à la base.

Fraction de 0 à 7.000 francs exempte d'impôt

Fraction de 7.000 à 8.000 fr., comptée pour

1/2, soit 500 fr.

Fraction de 8.000 à 24.000 francs, comptée

pour l'intégralité, soit 16.000 fr.

Total imposable 16.500 fr.

soit un impôt de :

$$16.500 \times \frac{7,20}{100} = 1.188 \text{ francs}$$

LES IMPÔTS CÉDULAIRES

§ 4. — *L'article 10 de la loi du 30 juin 1923*

Par l'exemple précédent, nous venons de montrer que les charges de famille se trouvent sérieusement prises en considération, en matière d'impôt sur les traitements et salaires, depuis la loi du 30 mars 1923.

A peine le législateur avait-il édicté ces dispositions, qu'il songeait à en faire bénéficier un certain nombre de contribuables qui n'étaient pas des salariés, mais de petits commerçants ou artisans, et se trouvaient, par là même, assujettis à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, et non à l'impôt sur les salaires. Or, l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux est plus lourd que l'impôt sur les salaires parce qu'il est calculé sur un taux sensiblement plus élevé (8 0/0 au lieu de 6 0/0) et ne comporte normalement aucun minimum d'exemption.

L'article 13 de la loi du 31 juillet 1917 prévoyait cependant un minimum d'exemption de 1.500 francs en faveur de certains petits commerçants, artisans et

LES IMPÔTS CÉDULAIRES

ouvriers, travaillant pour leur propre compte, soit chez des particuliers, soit chez eux, en famille (1).

C'est en faveur de ces contribuables que le législateur a édicté, par l'article 10 de la loi du 30 juin 1923, les dispositions qui forment actuellement le nouvel article 13 de la loi du 31 juillet 1917, ainsi conçu :

Ne sont pas soumis à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, et sont passibles de l'impôt sur les traitements institué par le Titre III de la présente loi :

1° Les ouvriers travaillant chez eux, soit à la main,

(1) Cet article était ainsi conçu :

« Ne sont assujettis à l'impôt sur les bénéfices des professions industrielles et commerciales que sur la portion de ces bénéfices dépassant 1.500 francs :

« Les ouvriers travaillant chez eux ou chez des particuliers sans compagnons ni apprentis, soit qu'ils travaillent à façon, soit qu'ils travaillent pour leur compte avec des matières à eux appartenant, qu'ils aient ou non une enseigne ou une boutique ;

« Les ouvriers travaillant en chambre avec un apprenti de moins de seize ans ;

« La veuve qui continue, avec l'aide d'un seul ouvrier ou d'un seul apprenti, la profession précédemment exercée par son mari ;

LES IMPÔTS CÉDULAIRES

soit à l'aide de la force motrice, que leurs instruments de travail soient ou non leur propriété, lorsqu'ils opèrent exclusivement à façon pour le compte d'industriels ou de commerçants, avec des matières premières fournies par ces derniers, et lorsqu'ils n'utilisent pas d'autre concours que celui de leur femme, de leurs père et mère, de leurs enfants et petits-enfants habitant avec eux, d'un apprenti de moins de seize ans et d'un compagnon ;

2° Les artisans travaillant chez eux ou au dehors qui se livrent principalement à la vente du produit de leur propre travail et qui n'utilisent pas d'autre concours que celui des personnes énumérées au paragraphe précédent ;

3° La veuve de l'ouvrier et celle de l'artisan, travaillant dans les conditions prévues aux paragraphes 1 et 2

« Les personnes qui vendent en ambulance, dans les lieux de passage et dans les marchés, des marchandises de faible valeur ou de menus comestibles ;

« Les pêcheurs, lors même que la barque qu'ils montent leur appartient ;

« Ne sont point considérés comme compagnons ou apprentis, la femme travaillant avec son mari, ni les enfants non mariés travaillant avec leurs père et mère, ni le simple manœuvre dont le concours est indispensable à l'exercice de la profession. »

LES IMPÔTS CÉDULAIRES

ci-dessus, lorsqu'elle continue la profession précédemment exercée par son mari ;

4° Les personnes qui vendent elles-mêmes, et pour leur compte, en ambulance dans les rues, dans les lieux de passage et dans les marchés, des marchandises de faible valeur ou de menus comestibles, à la condition que ces personnes soient munies d'autorisations administratives et que les marchandises destinées à la vente soient transportées autrement que par véhicule automobile ou que par voiture attelée ;

5° Les mariniers propriétaires d'un seul bateau qu'ils conduisent et gèrent eux-mêmes ;

6° Les chauffeurs et cochers propriétaires d'une ou de deux voitures qu'ils conduisent et gèrent eux-mêmes, à la condition que les deux voitures ne soient pas mises simultanément en service, qu'elles ne comportent pas plus de quatre places et que les conditions de transport soient conformes à un tarif réglementaire ;

7° Les pêcheurs se livrant personnellement à la pêche des poissons, crustacés, coquillages et autres produits de la mer et d'eau douce.

Les dispositions du présent article sont applicables à partir du 1^{er} janvier 1922, sauf celles contenues dans les

LES IMPÔTS CÉDULAIRES

paragraphes 1, 5 et 6 ci-dessus qui auront effet à partir du 1^{er} janvier 1920.

Il n'est pas douteux que ces dispositions soient entièrement favorables à tous les contribuables qu'elles visent, puisqu'elles les soumettent à un impôt moins lourd que celui auquel ils étaient précédemment assujettis. Parmi ces contribuables, ceux chargés de famille se trouvent particulièrement favorisés puisqu'ils peuvent bénéficier des déductions instituées par la loi du 30 mars 1923, en matière d'impôt sur les traitements et salaires, que nous avons examinées précédemment. Il faut reconnaître que le législateur a accompli là un très sérieux effort dans l'intérêt de la famille ouvrière.

Les dispositions de l'article 10 de la loi du 30 juin 1923 visent, en effet, un nombre considérable de personnes et placent dans une situation réellement privilégiée les artisans travaillant en famille. Du moment qu'ils n'utilisent pas de main-d'œuvre étrangère à leur famille, ils restent dans la catégorie favorisée. Les intéressés peuvent occuper leurs enfants, même mariés, et par voie de conséquence leurs gendres et belles-filles et petits-enfants, sans perdre le bénéfice du nouveau

mode d'imposition, du moment que ces enfants, gendres, belles-filles et petits-enfants habitent avec le chef de famille.

D'ailleurs, l'enfant qui n'habite pas avec ses parents peut fort bien être considéré comme apprenti, s'il a moins de seize ans, ou comme compagnon s'il a dépassé cet âge.

On voit par là tous les avantages que le législateur a accordés aux familles nombreuses qui exercent leur activité en travaillant en famille.

Enfin, notons, en dernier lieu, que les contribuables visés par l'article 10 de la loi du 30 juin 1923 se trouvent encore beaucoup plus favorisés que ceux normalement assujettis à l'impôt sur les salaires, par ce fait qu'ils sont leurs propres patrons et produisent donc eux-mêmes les déclarations permettant d'établir leur imposition.

CHAPITRE II

L'impôt général sur le Revenu

L'impôt général sur le revenu a été institué par la loi du 15 juillet 1914. Il devait entrer en vigueur à partir du 1^{er} janvier 1915, mais, en raison de la guerre, sa mise en application a dû être ajournée au 1^{er} janvier 1916. La loi du 30 décembre 1916 le modifia sensiblement et lui donna sa physionomie actuelle.

La loi du 15 juillet 1914 demeure toutefois le texte fondamental en la matière, dans ses articles 5 à 25. Elle a été modifiée à de nombreuses reprises, tout d'abord par la loi du 30 décembre 1916 et, depuis lors, par celles des 23 février 1917, 31 juillet 1917, 29 juin 1918, 25 juin 1920, 31 juillet 1920, 30 mars 1923, 30 juin 1923 et 22 mars 1924.

L'IMPÔT GÉNÉRAL SUR LE REVENU

§ I. — *Caractères particuliers de l'impôt général.*

L'impôt général sur le revenu est un impôt *complémentaire, personnel et progressif*, destiné, en principe, à atteindre l'ensemble des revenus de chaque famille et non de chaque individu pris séparément.

Cette définition nécessite quelques explications :

a) *Impôt complémentaire.* — D'après les principes directeurs de notre nouveau système d'impôts directs, il ne suffit pas que chaque catégorie de revenus soit frappée séparément par un impôt cédulaire, mais il faut encore que le revenu global d'un même contribuable serve de base à un impôt général.

Malgré ses avantages, le système des impôts cédu-laires est, par lui-même, insuffisant parce que trop analytique. Il ne permet pas, en effet, de prendre en considération la situation de fortune exacte du contribuable, chaque impôt cédulaire portant sur un revenu distinct, sans tenir compte de l'ensemble des revenus dont jouit une même personne ou une famille entière.

Prenons l'exemple de deux contribuables ayant l'un et l'autre un revenu global de 40.000 francs. Supposons que le premier jouisse de quatre catégories de

L'IMPÔT GÉNÉRAL SUR LE REVENU

revenus, se montant chacune à 10.000 francs, il sera frappé par quatre impôts cédulaires distincts et sera traité à quatre reprises différentes comme un petit contribuable, ce qui lui permettra de bénéficier chaque fois des avantages propres à chaque cédule (abattements divers, progressivité de l'impôt, etc...), alors qu'en fait son revenu total de 40.000 francs le place au rang des contribuables moyens. Que le second, au contraire, tire son revenu d'une source unique, d'un traitement par exemple, il ne sera assujetti qu'à un seul impôt cédulaire et ne bénéficiera qu'une fois des abattements institués en matière d'impôt sur les traitements. Le second sera donc traité d'une façon beaucoup moins favorable que le premier.

Il est nécessaire qu'un autre impôt vienne se baser sur le revenu global pour corriger les imperfections des impôts cédulaires qui ont, malgré tout, un certain caractère de *réalité* et ne correspondent pas toujours aux facultés contributives des contribuables. C'est en cela que l'impôt général mérite d'être qualifié de « complémentaire » parce qu'il apparaît dans notre système fiscal comme le complément indispensable des impôts cédulaires.

L'IMPÔT GÉNÉRAL SUR LE REVENU

Parce que l'impôt général porte sur des revenus déjà imposés, parce qu'il se superpose à l'impôt cédulaire, on est souvent tenté de croire qu'il fait double emploi avec ce dernier. Il ne serait, en ce cas, *qu'un impôt supplémentaire, et tel n'est pas son véritable caractère. Il doit être, en réalité, un impôt de redressement* (1), moins destiné à augmenter le poids d'une charge fiscale qu'à le répartir équitablement.

C'est parce qu'il a pour mission de corriger les inégalités créées par l'impôt cédulaire qu'il est le complément nécessaire de ce dernier.

b) *Impôt personnel.* — L'impôt général sur le revenu est le plus *personnel* de tous nos impôts. C'est là son caractère essentiel. Nous avons dit qu'il avait pour mission de corriger les imperfections des impôts cédulaires, il ne pourrait remplir ce rôle sans établir un compte entre les revenus et les charges de chaque contribuable. Il porte donc sur le revenu, mais *en tenant compte du degré d'aisance qu'il procure à celui qui en jouit*. Il envisage une situation de fortune et non un

(1) Dans ce sens, voir J. Caillaux, *L'impôt sur le revenu*,

L'IMPÔT GÉNÉRAL SUR LE REVENU

ensemble de revenus. Son but est de frapper les contribuables d'autant plus durement qu'ils sont plus riches ; mais comment y parviendrait-il sans envisager la situation personnelle de chacun ?

Un même revenu global peut fort bien ne pas procurer un même degré d'aisance à deux contribuables différents. Ce qui est superflu pour l'un est peut-être indispensable à un autre. Prenons un revenu global de 25.000 francs et supposons qu'il appartienne à un célibataire, nous trouverons sans doute qu'il est amplement suffisant pour une personne seule et dépasse même sensiblement le minimum de moyens nécessaires à son existence. Mais, dirons-nous de même si ce revenu de 25.000 francs est destiné à subvenir aux besoins d'une famille nombreuse, comportant, outre le père et la mère, sept ou huit enfants ? La réponse ne fait aucun doute : tout dépend de la situation de famille du contribuable.

L'impôt sur le revenu envisage cette situation, car il doit, avant tout, considérer les personnes qu'il atteint et non les revenus qu'il frappe. C'est en cela qu'il est le premier élément de personnalité de notre système fiscal.

Pour respecter ce principe de la personnalité il a paru

L'IMPÔT GÉNÉRAL SUR LE REVENU

nécessaire au législateur de rejeter tous les modes d'imposition basés sur les signes extérieurs de la richesse, et d'obliger les contribuables à déclarer eux-mêmes, chaque année, le montant total de leurs revenus de l'année précédente, en faisant connaître, en même temps, leurs charges de famille. C'est ainsi qu'en vertu de l'article 16 de la loi du 15 juillet 1914 tous les contribuables passibles de l'impôt général sur le revenu sont tenus de souscrire une déclaration de leur revenu global, avec l'indication, par nature de revenu, des éléments qui le composent. Ils doivent fournir, en même temps, toutes les indications nécessaires pour qu'il soit possible d'établir leur imposition en tenant compte de leurs charges de famille. Ils doivent en outre faire connaître le montant des dettes et des pertes qui doivent venir en déduction de leur revenu.

Les agents de l'Administration des Contributions Directes sont ainsi mis en possession de renseignements leur permettant d'apprécier la situation de fortune de chaque contribuable.

La déclaration est faite par le chef de famille ; celui qui ne renouvelle pas chaque année sa déclaration est

L'IMPÔT GÉNÉRAL SUR LE REVENU

considéré comme ayant maintenu sa déclaration précédente.

Lorsqu'une déclaration a été reconnue inexacte et que le contribuable n'a pas pu établir sa bonne foi, le montant réel du revenu imposable est majoré « d'une somme égale au quadruple des droits correspondant à la portion du revenu dissimulé ». (Loi du 15 Juillet 1914, modifié par l'article 2 de la loi du 31 Juillet 1920).

c) *Impôt progressif*. — Le caractère *progressif* de l'impôt général est une conséquence de son caractère personnel.

Ayant pour mission de déterminer la part de revenu nécessaire à l'existence de ceux qui en jouissent, et de faire porter la charge fiscale sur le revenu qui excède cette part « indisponible », l'impôt général cherche à obtenir de tous les contribuables un « sacrifice égal » pour subvenir aux charges de l'Etat. Or ce sacrifice ne peut être égal que si les revenus se trouvent surtaxés au fur et à mesure de leur accroissement. « Tandis que la proportionnalité est plus légère aux riches qu'aux pauvres, dit M. Allix (1), parce qu'elle leur retire de

(1) Allix, *Traité élémentaire de science des Finances*, p. 440.

L'IMPÔT GÉNÉRAL SUR LE REVENU

leur superflu au lieu de leur ôter de leur nécessaire, comme elle fait pour les moins fortunés, la progression corrige heureusement cette inégalité ».

Pour réaliser *l'égalité des sacrifices*, l'impôt général frappe donc le revenu global d'autant plus lourdement qu'il s'éloigne davantage du minimum nécessaire à l'existence du contribuable et de sa famille.

C'est ainsi que l'impôt ne porte que sur la part du revenu global dépassant le « minimum d'existence ». Le surplus du revenu est divisé en tranches de 10.000 francs jusqu'à 100.000 francs, de 25.000 francs jusqu'à 400.000 francs et de 50.000 francs jusqu'à 550.000 francs. La première tranche est comptée pour un vingt-cinquième, la seconde pour deux vingt-cinquièmes, et ainsi de suite en augmentant d'un vingt-cinquième par tranche. Au delà de la somme de 550.000 francs, le revenu est compté pour l'intégralité. En totalisant les sommes ainsi calculées on obtient le *revenu taxable* auquel on applique le taux de l'impôt qui est actuellement de 50 0/0 (articles 14 et 15 de la loi du 15 Juillet 1914).

d) *Principe de l'imposition par foyer*. — Nous avons dit qu'en principe l'impôt général était destiné à attein-

L'IMPÔT GÉNÉRAL SUR LE REVENU

dre le revenu global de chaque famille et non de chaque individu pris séparément. C'est là une exception — et la seule — à la règle générale de l'imposition individuelle qui s'applique à tous les autres impôts. Cette exception se trouve consacrée par les termes du paragraphe 1 de l'article 8 de la loi du 15 Juillet 1914, ainsi conçu :

Chaque chef de famille est imposable, tant en raison de ses revenus personnels que de ceux de sa femme et des autres membres de la famille qui habitent avec lui.

En matière d'impôt général, l'imposition n'est donc pas, en principe, une imposition individuelle mais *collective* puisqu'elle est établie au nom du chef de famille et se rapporte aussi bien à ses revenus qu'à ceux de tous les membres de sa famille qui vivent avec lui (1).

Remarquons que cette conception de l'imposition

(1) Ce n'est pas là une idée absolument neuve ; sous l'ancien régime la taille était déjà établie par *feu* au nom du chef de famille.

L'IMPÔT GÉNÉRAL SUR LE REVENU

par foyer est également une conséquence du caractère « personnel » de l'impôt général. Elle tend à mieux répartir les charges fiscales en considérant l'ensemble des revenus dont dispose le chef de famille pour assurer l'existence de ceux qui sont à sa charge.

Cette particularité de l'impôt général est l'une des plus intéressantes de notre nouveau système d'impôts directs. En théorie, tout au moins, il s'inspire d'une idée essentiellement favorable à la famille.

En pratique, l'imposition par foyer ne procure peut-être pas aux familles nombreuses tous les avantages qui devraient leur être accordés, mais le principe est là et, par des perfectionnements successifs de l'impôt général, on peut espérer que la famille nombreuse obtiendra dans l'avenir d'être traitée plus favorablement, grâce à ce mode d'imposition.

Signalons, pour terminer, que la qualité de *chef de famille* n'appartient pas nécessairement à celui qui peut la revendiquer en droit civil, eu égard aux seuls rapports de parenté ou d'alliance unissant les personnes qui vivent au même foyer ; elle est attribuée à celui qui assume en fait la direction de la communauté.

§ 2. — *Le minimum de revenu non imposable
et les déductions pour charges de famille.*

Le minimum de revenu non imposable doit être celui nécessaire à un individu ou à une famille pour entretenir sa vie. Tel est le principe admis par le législateur de 1914. Mais il est facile de comprendre que ce minimum ne saurait être le même pour tous les contribuables puisque, en matière d'impôt général sur le revenu, c'est la famille qui doit être envisagée dans son ensemble et non chacun de ses membres séparément. Il va de soi que deux personnes qui ont un même revenu sont inégalement riches si l'une a des charges de famille que ne supporte pas l'autre. C'est pourquoi la question des déductions pour charges de famille n'est que le complément naturel de celle du minimum de revenu nécessaire à l'existence.

Les dispositions que le législateur a édictées à ce propos se trouvent contenues dans les articles 9 et 12 de la loi du 15 juillet 1914.

L'article 9, dans son paragraphe premier, tel qu'il est

L'IMPÔT GÉNÉRAL SUR LE REVENU

actuellement conçu (1), pose en principe que les personnes dont « le revenu global imposable » n'excède pas la somme de 7.000 francs sont affranchies de l'impôt.

Le minimum de revenu non imposable est donc fixé actuellement, *pour tout le monde*, à la somme de 7.000 francs, mais ce minimum est susceptible d'être augmenté par suite de l'application des dispositions prévues par l'article 12, ainsi conçu :

Les contribuables mariés ont droit, sur leur revenu annuel, à une déduction de 3.000 francs.

La même déduction est accordée, en cas de décès de l'un des époux, au conjoint survivant non remarié et ayant à sa charge un ou plusieurs enfants issus du mariage.

En outre, tout contribuable a droit, sur son revenu

(1) Cet article a été modifié à plusieurs reprises par les lois des 30 décembre 1916, 25 juin 1920 et 30 mars 1923. Chacune de ces modifications a eu pour objet de relever le minimum de revenu exonéré d'impôt. Ce minimum, que la loi du 30 décembre 1916 fixait à 3.000 francs, a été porté à 6.000 francs par la loi du 25 juin 1920 et à 7.000 francs par la loi du 30 mars 1923.

L'IMPÔT GÉNÉRAL SUR LE REVENU

annuel, à une déduction de 1.500 francs par personne à sa charge si le nombre des personnes à sa charge ne dépasse pas cinq.

Toutefois, pour tout enfant au-dessous de vingt-et-un ans resté à la charge de ses parents et pour chaque personne au delà de la cinquième, quel que soit son âge, la déduction sera portée à 3.000 francs (1).

Il résulte de ces dispositions que, pour être assujetti à l'impôt général sur le revenu, il est nécessaire d'avoir un revenu global supérieur à :

- 7.000 francs, si l'on est célibataire ;
- 10.000 fr., si l'on est marié, sans avoir d'enfants ;
- 13.000 fr., si l'on est marié, ou veuf avec 1 enfant ;
- 16.000 fr., si l'on est marié, ou veuf avec 2 enfants ;
- 19.000 fr., si l'on est marié, ou veuf avec 3 enfants ;
- 22.000 fr., si l'on est marié, ou veuf avec 4 enfants ;

(1) Cet article a été modifié plusieurs fois, notamment par les lois des 29 juin 1918, 25 juin et 22 mars 1924. C'est en vertu de l'article 43 de cette dernière loi que le montant de la déduction prévue pour chaque enfant de moins de vingt et un ans a été fixé à la somme de 3.000 francs. Cette déduction était originellement de 1.500 francs et avait été portée à 2.000 francs par la loi du 25 juin 1920.

L'IMPÔT GÉNÉRAL SUR LE REVENU

25.000 fr., si l'on est marié, ou veuf avec 5 enfants ;
28.000 fr., si l'on est marié, ou veuf avec 6 enfants ;
31.000 fr., si l'on est marié, ou veuf avec 7 enfants ;
34.000 fr., si l'on est marié, ou veuf avec 8 enfants ;
37.000 fr., si l'on est marié, ou veuf avec 9 enfants ;
40.000 fr., si l'on est marié, ou veuf avec 10 enfants ;
et ainsi de suite en augmentant toujours le revenu non imposable de 3.000 francs par enfant mineur se trouvant à la charge de ses parents.

En outre, il convient de remarquer que les chiffres ci-dessus peuvent encore être majorés, par suite des déductions auxquelles donnent lieu les personnes, autres que les enfants, pouvant se trouver à la charge des contribuables.

Aux termes de l'article 13, ces autres personnes peuvent être :

1° Les ascendants du contribuable ou de son conjoint, s'ils sont âgés de plus de soixante-dix ans ou infirmes ; la condition d'âge étant fixée à soixante ans pour les femmes veuves vivant sous le même toit que leur fils ou fille et à leur charge exclusive ;

2° Les enfants recueillis par le contribuable, c'est-à-dire ceux dont il assume les frais d'entretien, qu'ils

lui soient attachés ou non par des liens de parenté ou d'alliance, mais à la condition qu'ils soient âgés de moins de vingt-et-un ans ou infirmes. S'ils sont majeurs mais infirmes, ils doivent, à notre avis, être considérés comme étant toujours à la charge des contribuables, du moment qu'ils ont été recueillis par celui-ci avant leur majorité (1).

C'est à tort que parfois l'on assimile entièrement les enfants recueillis aux descendants. Le descendant mineur à la charge de ses parents donne *toujours* droit à une déduction de 3.000 francs, alors que l'enfant mineur recueilli ne donne droit, en principe, qu'à une déduction de 1.500 francs. Ce n'est que lorsque le nombre total des personnes à la charge du contribuable est supérieur à cinq que toutes celles se trouvant en sus de la cinquième donnent droit chacune à une déduction de 3.000 francs, sans qu'il y ait lieu d'établir une distinction à ce moment entre les descendants et les autres

(1) Voir *supra*, p. 43, les explications que nous avons fournies à ce sujet à propos des personnes susceptibles d'être considérées comme étant à la charge du contribuable en matière d'impôt cédulaire.

L'IMPÔT GÉNÉRAL SUR LE REVENU

personnes. Il n'est pas possible d'interpréter autrement les termes du dernier alinéa de l'article 12 qui disent clairement que « pour chaque enfant au-dessous de vingt-et-un ans, resté à la charge *de ses parents*, et pour chaque personne au-delà de là cinquième, quel que soit son âge, la déduction sera portée à 3.000 francs ». On ne saurait soutenir qu'un enfant mineur recueilli rentre dans la catégorie des « enfants mineurs restés à la charge *de leurs parents* ».

Pour mieux faire comprendre ce qui précède, nous pouvons donner quelques exemples :

A. — Soit une personne mariée ayant à sa charge :

1° 3 enfants mineurs issus de son mariage ;

2° 1 enfant mineur recueilli ;

3° 1 ascendant de plus de 70 ans.

Cette personne ne sera imposable à l'impôt général que si son revenu global est supérieur à 22.000 francs, parce qu'elle a droit aux déductions suivantes :

1° Minimum non imposable..... 7.000 fr.

2° Déduction pour mariage 3.000 fr.

3° Déduction pour trois enfants mineurs

légitimes 9.000 fr.

A reporter..... 19.000 fr.

L'IMPÔT GÉNÉRAL SUR LE REVENU

	<i>Report.....</i>	19.000 fr.
4° Déduction pour deux personnes à charge (un enfant mineur recueilli et un ascendant) en plus des trois enfants mineurs.....		3.000 fr.
Total		22.000 fr.

B. — Soit, maintenant, une personne marié ayant à sa charge :

- 1° 4 enfants mineurs issus de son mariage ;
- 2° 2 enfants mineurs recueillis ;
- 3° 1 ascendant âgé de plus de 70 ans.

Cette personne a droit aux déductions suivantes :

1° Minimum non imposable	7.000 fr.
2° Déduction pour mariage	3.000 fr.
3° Déduction pour quatre enfants mineurs légitimes	12.000 fr.
4° Déduction pour le premier enfant recueilli.....	1.500 fr.
<i>A reporter.....</i>	23.500 fr.

L'IMPÔT GÉNÉRAL SUR LE REVENU

	<i>Report.....</i>	23.500 fr.
5° Déduction pour le deuxième enfant recueilli (représentant la sixième personne à la charge)		3.000 fr.
6° Déduction pour l'ascendant (repré- sentant la septième personne à la charge)		3.000 fr.
Total		29.500 fr.

Par conséquent, la personne dont il s'agit ne pourra être assujettie à l'impôt général sur le revenu que si son revenu global net dépasse le chiffre de 29.500 francs.

Lorsque l'on a déterminé le montant du minimum de revenu non imposable, on est généralement tenté de croire que l'impôt ne doit porter que sur ce qui dépasse ce minimum. Il en était bien ainsi avant la loi du 30 mars 1923, qui a relevé au chiffre de 7.000 francs le montant de la fraction non soumise à l'impôt. Antérieurement à cette loi, le minimum exonéré était de 6.000 francs (en vertu de l'article 9 de la loi) et l'impôt était exactement calculé sur la part de revenu excédent ce minimum de 6.000 francs (article 15).

L'IMPÔT GÉNÉRAL SUR LE REVENU

La loi du 30 mars 1923, par son article 8, a porté le minimum exonéré d'impôt au chiffre de 7.000 fr., *mais n'a pas modifié l'article 15 de la loi du 15 juillet 1914 en vertu duquel l'impôt doit être calculé sur la part de revenu excédant la somme de 6.000 francs* — et non de 7.000. Dans ces conditions, toute personne ayant un revenu global net supérieur à la somme de 7.000 fr. (1) se trouve assujettie à l'impôt général sur le revenu pour la part de son revenu dépassant le chiffre de 6.000 francs.

Prenons l'exemple d'un contribuable marié ayant à sa charge trois enfants issus de son mariage. Ce contribuable a droit, en vertu des articles 9 et 12, à un revenu de 19.000 francs exonéré d'impôt (2). Si son revenu global s'élève à 20.000 francs, l'impôt ne sera pas calculé sur la différence, soit 1.000 francs, mais sur la somme de 2.000 francs, parce qu'en vertu de l'article 15, le montant du revenu imposable doit être ainsi déterminé :

(1) Après défalcation des déductions prévues pour les charges de famille.

(2) Voir *supra*, p. 87.

L'IMPÔT GÉNÉRAL SUR LE REVENU

Revenu global	20.000 fr.
Déduction à la base : 1° à raison du mariage, 3.000 fr. ; 2° pour trois enfants issus de ce mariage, 9.000 fr.	
Au total	12.000 fr.
Reste à considérer pour le calcul de l'impôt	8.000 fr.
Fraction de 0 à 6.000 fr. à déduire	6.000 fr.
Revenu imposable	2.000 fr.

Il est assurément regrettable que le législateur n'ait pas mis l'article 15, qui détermine le mode de calcul de l'impôt, en harmonie avec l'article 9 qui fixe le montant du minimum d'exemption. Il serait à souhaiter qu'une rectification intervienne prochainement dans ce sens ; mais, dans l'état actuel de la législation, l'Administration, ne pouvant qu'appliquer les textes votés, se trouve dans l'obligation de calculer le revenu imposable comme nous venons de le faire dans l'exemple ci-dessus.

Il convient d'ajouter que le Ministre des Finances,

L'IMPÔT GÉNÉRAL SUR LE REVENU

répondant à une question écrite (1) posée par M. Marcelot, député, a donné une explication de cette anomalie en faisant valoir que la fixation à 7.000 francs de la limite d'exemption, en matière d'impôt général, avait eu pour unique but d'éviter que cet impôt n'atteignit les contribuables n'ayant pas d'autres revenus qu'un traitement ou salaire inférieure à cette somme et exonérés de l'impôt sur les traitements et salaires par application de l'article 6 de la loi du 30 mars 1923 (2). Quoi qu'il en soit, cette explication ne justifie pas l'anomalie signalée plus haut ; une personne dont le revenu net total s'élève à 7.099 francs se trouve exempté d'impôt général sur le revenu (car toute fraction de revenu inférieure à 100 francs est comptée pour zéro (3), tandis qu'une autre personne dont le revenu total est de 7.100 francs se trouve imposée sur une base de 1.100 francs.

(1) *Journal Officiel* du 9 janvier 1924. Débats parlementaires. Chambre, p. 7.

(2) Voir supra, p. 61 et suiv.

(3) Voir article 15 de la loi du 15 juillet 1914 : « Pour le calcul de l'impôt, toute fraction du revenu inférieure à 100 francs est négligée. »

§ 3. — *Les réductions et les majorations*

En matière d'impôt général sur le revenu, la situation de famille du contribuable est prise en considération à deux reprises différentes :

1° Une première fois, comme nous venons de le voir, pour fixer le montant du revenu imposable ;

2° Une deuxième fois, après que l'impôt a été calculé, sur le montant ainsi déterminé. C'est alors qu'interviennent, suivant les cas, des réductions pour charges de famille ou des majorations motivées par l'absence de ces mêmes charges.

Nous allons nous occuper maintenant de ce second ordre de mesure :

a) *Réductions pour charges de famille.* — Nous ne dirons qu'un mot des *réductions* parce qu'elles sont, à tous les points de vue, semblables à celles que nous avons vues précédemment en matière d'impôts cédulaires (1). Il y a lieu, ici, également, de distinguer suivant qu'il s'agit de contribuables dont le revenu net

(1) Voir supra, p. 29 et suiv.

L'IMPÔT GÉNÉRAL SUR LE REVENU

total défaction faite des déductions pour situation et charges de famille est inférieur ou supérieur à 10.000 francs.

Si ce revenu net, ainsi déterminé, est inférieur à 10.000 francs, le contribuable a droit à une réduction de 7,50 0/0 pour chaque personne à sa charge jusqu'à la seconde incluse, et de 15 0/0 pour chacune des autres personnes à partir de la troisième. Le montant du dégrèvement n'est pas limité et peut atteindre ainsi la totalité de l'impôt.

Si ce revenu net est, au contraire, supérieur à 10.000 francs, la réduction n'est que de 5 0/0 pour chacune des trois premières personnes et de 10 0/0 pour chacune des autres à partir de la quatrième, sans que le montant total de cette réduction puisse excéder 2.000 francs par personne à la charge du contribuable.

Sont considérées ici comme personnes à la charge du contribuable, toutes celles qui ont déjà été considérées comme telles pour le calcul des « déductions » à la base du revenu global. Il n'y a qu'une seule différence à noter, c'est que toutes les personnes à la charge sont placées ici dans une catégorie unique et qu'il n'y a pas lieu de faire de distinction entre les enfants des contri-

L'IMPÔT GÉNÉRAL SUR LE REVENU

buables, les enfants recueillis, et les ascendants. Le nombre des personnes importe seul.

Remarquons d'autre part que les derniers termes de l'article 15 précisent que la réduction ne pourra pas excéder 2.000 francs par personne à la charge du contribuable. Cette limitation ne touche par les petits contribuables, ni même les contribuables moyens ; elle est uniquement destinée à limiter le montant des réductions auxquelles pourraient avoir droit, à raison de leurs charges de famille les contribuables jouissant de revenus très importants.

Pour tous ceux dont le revenu net total envisagé pour le calcul de l'impôt est supérieur à 10.000 francs, les réductions peuvent être les suivantes :

Sans que le montant
total de la réduction
puisse dépasser :

5 0/0 pour une personne à la charge ..	2.000 fr.
10 0/0 pour deux personnes à la charge	4.000 fr.
15 0/0 pour trois personnes à la charge	6.000 fr.
25 0/0 pour quatre personnes à la charge	8.000 fr.
35 0/0 pour cinq personnes à la charge	10.000 fr.
45 0/0 pour six personnes à la charge ..	12.000 fr.

L'IMPÔT GÉNÉRAL SUR LE REVENU

55 0/0 pour sept personnes à la charge	14.000 fr.
65 0/0 pour huit personnes à la charge	16.000 fr.
75 0/0 pour neuf personnes à la charge	18.000 fr.
85 0/0 pour dix personnes à la charge ..	20.000 fr.

b) Majorations pour absence de charges de famille. —

Les majorations pour absence de charges de famille n'ont pas été prévues par la loi du 15 juillet 1914, qui régit la matière de l'impôt général sur le revenu. Elles n'ont été instituées que par la loi du 25 juin 1920.

L'article 9 de cette loi dispose en effet :

Le montant de l'impôt général sur le revenu est majoré de 25 0/0 pour les contribuables âgés de plus de trente ans qui sont célibataires ou divorcés et qui n'ont aucune personne à leur charge.

Le même montant est majoré de 10 0/0 pour les contribuables âgés de plus de trente ans, mariés depuis deux ans au premier janvier de l'année de l'imposition lorsqu'à la même date, ces contribuables n'ont pas d'enfants et se trouvent n'avoir aucune personne à leur charge.

Les dispositions ci-dessus ne sont pas applicables aux contribuables des catégories visées titulaires d'une pen-

L'IMPÔT GÉNÉRAL SUR LE REVENU

sion prévue par la loi du 31 mars 1919 pour une invalidité de 40 0/0 et au-dessus, et aux contribuables dont tous les enfants sont morts à la guerre.

Ainsi donc, le fait de n'être pas marié après l'âge de trente ans, ou de n'avoir pas d'enfants après deux années de mariage, rend le contribuable passible d'une surtaxe de 25 ou de 10 0/0.

Il résulte de ces dispositions que, depuis la loi du 25 juin 1920, on peut répartir en trois catégories distinctes les contribuables assujettis à l'impôt général sur le revenu, savoir :

1° Les contribuables *normalement imposés*, c'est-à-dire ceux ne bénéficiant d'aucune réduction et ne supportant aucune majoration d'impôt ;

2° Les contribuables *détaxés*, bénéficiant de réductions motivées par leurs charges de famille ;

3° Les contribuables *surtaxés*.

Nous allons nous occuper spécialement de ces derniers.

De nombreux auteurs déclarent que les majorations instituées par l'article 9 de la loi du 25 juin 1920 ne doivent pas être regardées comme des pénalités, mais seulement comme des surtaxes établies dans un but de

L'IMPÔT GÉNÉRAL SUR LE REVENU

péréquation des charges fiscales, c'est-à-dire en vue de rendre l'impôt général sur le revenu inversement proportionnel aux charges de famille des contribuables.

Cette interprétation paraît évidemment tout à fait rationnelle, et semble bien correspondre aux intentions du Gouvernement au moment où il élaborait le projet qui devint la loi du 25 juin 1920. Il n'est pas douteux non plus que l'avis de la Commission des Finances de la Chambre des Députés ait attribué le même caractère aux majorations dont il s'agit. Mais, si l'on n'examine que le texte de la loi, on est tenté de regarder ces majorations comme un impôt spécial sur le célibat et les unions infécondes.

En effet, pour que l'on puisse ne voir là que des mesures de « péréquation des charges fiscales » il faudrait que ces surtaxes frappent *tous* les célibataires et *tous* les ménages sans enfants *sans aucune exception*.

Or il n'en est pas ainsi puisque les célibataires âgés de moins de trente ans et les contribuables mariés depuis moins de deux ans ne supportent aucun supplément d'impôt.

Comment peut-on expliquer l'existence de cette catégorie de contribuables qui ne sont frappés d'aucune

L'IMPÔT GÉNÉRAL SUR LE REVENU

surtaxe, bien qu'ils soient célibataires ou mariés sans enfant ? On dira que le législateur a voulu accorder une faveur aux jeunes gens qui débutent dans la vie et qui ont de nombreuses difficultés à surmonter à un moment où ils ne disposent bien souvent que de moyens modestes ; on dira que les jeunes ménages ont à leur début des charges particulières qui sont suffisantes pour justifier d'une exonération fiscale en leur faveur ; on invoquera mille arguments pour expliquer que ces contribuables ont droit à des égards particuliers, mais on ne donnera aucune raison juridique capable de se concilier avec le principe de la « péréquation des charges fiscales ».

Le législateur n'a d'ailleurs nullement spécifié, dans la loi du 25 juin 1920, qu'il entendait accorder des faveurs aux célibataires de moins de trente et aux individus mariés depuis moins de deux ans ; au contraire, il a laissé ces personnes dans la catégorie des contribuables susceptibles d'être « normalement imposés », et il a créé à côté d'eux une catégorie spéciale de contribuables « surtaxés », dans laquelle ne sont compris que les individus qui devraient normalement être mariés et avoir des enfants.

L'IMPÔT GÉNÉRAL SUR LE REVENU

En fixant à trente ans l'âge à partir duquel le célibataire devient passible de la surtaxe de 25 0/0, le législateur semble bien n'avoir voulu frapper que les célibataires en âge d'être mariés.

C'est ce qu'a fait remarquer, en ces termes, M. Léon Bérard, au moment de la discussion de la loi à la Chambre des députés (1) :

« ...Vous avez beau dire que toute idée de pénalité est exclue du texte, pourquoi donc avez-vous fixé cet âge de trente ans à partir duquel l'impôt est dû par le célibataire... ?

.....
« Cela veut dire que vous avez adopté cette règle qu'il est normal qu'à trente ans tous les Français soient mariés... »

D'autre part, en décidant que la majoration de 10 0/0 ne serait appliquée aux contribuables mariés que dans le cas où ils n'auraient pas d'enfant deux ans après le mariage, le législateur n'a-t-il pas implicitement reconnu que cette majoration était bien une sorte de péna-

(1) Chambre des Députés. Séance du 27 avril 1920. Voir compte rendu *in extenso* au *Journal Officiel*, p. 1074.

lité, une « *taxe sur les unions stériles* », ne pouvant, par suite, être légitimement appliquée qu'après avoir laissé aux intéressés le temps de s'y soustraire ?

Il ne nous semble donc pas possible de considérer les majorations de 25 et 10 0/0 autrement que comme des surtaxes spéciales visant bien moins l'absence de charges de famille que le célibat en lui-même, ainsi que l'infécondité volontaire, ou présumée telle.

S'il en était autrement, les veufs âgés de plus de trente ans et sans enfant devraient supporter par conséquent la surtaxe de 25 0/0. Or il n'en est rien, car on ne les considère pas comme étant redevenus *volontairement célibataires* : ils sont exemptés de surtaxe. Cette exemption ne figurait d'ailleurs pas dans le projet de loi déposé par le Gouvernement et n'a été proposée qu'au cours de la discussion devant la Chambre des députés (1). Le Gouvernement n'avait envisagé que la péréquation des charges fiscales, mais il semble bien que le législateur ait attribué un autre caractère à la majoration applicable aux célibataires.

(1) Voir compte rendu de la séance du 17 avril 1920, à la Chambre des députés.

L'IMPÔT GÉNÉRAL SUR LE REVENU

On peut faire remarquer également que la loi exempte de ces majorations de 25 et de 10 0/0 les mutilés de la guerre ayant une invalidité reconnue d'au moins 40 0/0. Cette exemption est parfaitement compréhensible, si l'on admet que le législateur a voulu par là exonérer de toute surtaxe un célibat généralement bien involontaire, imposé par une blessure, une infirmité, suffisamment grave pour qu'elle corresponde à une invalidité de 40 0/0.

D'autre part, il est facile de comprendre qu'une telle invalidité soit souvent une raison suffisante pour que le mutilé n'ait aucune chance d'avoir une postérité.

C'est ce que M. Jean Fabry a expliqué à la Chambre des députés, dans les termes suivants :

« Si nous nous sommes arrêtés à 40 0/0, c'est que cette invalidité correspond aux infirmités qui font que le mutilé, non seulement peut difficilement se marier, mais doit, dans certains cas, abandonner l'espoir de fonder une famille (1) ».

On peut encore, à l'appui de notre interprétation, sou-

(1) Chambre des députés. Séance du 17 avril 1920. Voir compte rendu *in extenso* au *Journal Officiel*, p. 1075.

L'IMPÔT GÉNÉRAL SUR LE REVENU

ligner le cas des célibataires qui seraient normalement passibles de la surtaxe de 25 0/0 s'ils n'avaient personne à leur charge, mais qui sont exemptés de la dite surtaxe parce qu'ils assurent l'existence d'un ascendant, ou parce qu'ils assument les frais d'entretien d'un enfant, qui peut être un enfant naturel ou un enfant recueilli. Il semble bien que le législateur ait voulu prévoir là un certain nombre de cas spéciaux dans lesquels le célibat n'est souvent qu'un état de vie bien involontaire : tel le cas de la personne ayant à sa charge des parents âgés et peut-être infirmes, ce qui peut mettre cette personne dans une quasi-impossibilité de se marier pendant un certain temps ; ou tel le cas de la personne — une fille-mère par exemple — qui, ayant un enfant à sa charge, trouvera peut-être difficilement à se marier par la suite, etc... etc... Dans ces différents cas, il aurait été difficile de maintenir l'application de la surtaxe de 25 0/0, bien qu'elle aurait été appliquée en fait à des célibataires.

C'est pour toutes ces raisons que nous estimons erronée l'interprétation donnée par beaucoup d'auteurs à propos du caractère des majorations instituées par la loi du 25 juin 1920. Ces majorations à notre avis ont

L'IMPÔT GÉNÉRAL SUR LE REVENU

pour but de surtaxer des situations assurément licites, mais qui ne méritent aucun encouragement parce qu'elles sont les causes mêmes de la baisse de la natalité française.

On nous dira sans doute que le législateur n'a pas manifesté nettement une telle intention ; nous nous le reconnaitrons volontiers, mais, en ne considérant que la portée des dispositions qui figurent dans le texte de la loi, nous ne pourrons que soutenir l'interprétation que nous venons de développer.

Il ne nous paraît pas douteux qu'à l'origine, les majorations dont il s'agit avaient été proposées par le Gouvernement dans le seul but de répartir plus équitablement les charges fiscales. La Commission des Finances de la Chambre des députés nous semble avoir, elle aussi, adopté cette manière de voir ; mais, lorsque le projet est venu en discussion devant la Chambre tout entière, il est certain que les mesures en question ont été interprétées de manières très différentes. L'idée de pénalité est venue immédiatement à l'esprit et ne s'est pas effacée devant celle de la péréquation ; de là les amendements déposés par divers députés, et les modifica-

L'IMPÔT GÉNÉRAL SUR LE REVENU

tions finalement adoptées (1). Si l'on ne considère que le texte voté définitivement, il est impossible de soutenir que les mesures édictées n'aboutissent pas *en fait* à l'institution d'une taxe sur le célibat volontaire et sur les unions infécondes. Cette charge supplémentaire infligée à ceux qui n'ont pas voulu avoir de postérité ne nous paraît d'ailleurs nullement immorale, et nous verrons qu'elle se retrouve, plus nettement exprimée encore, dans l'institution de la taxe successorale.

(1) Voir compte rendu de la séance du 17 avril 1920 à la Chambre des députés.

CHAPITRE III

L'Impôt successoral

Pour avoir une vue d'ensemble de notre système d'impôts sur la fortune, il ne suffit pas d'envisager seulement les impôts cédulaires et l'impôt général sur le revenu ; il convient encore d'adjoindre à ceux-ci les impôts qui frappent les successions.

Tandis que les premiers portent sur les revenus, les seconds atteignent en réalité le capital lui-même. Il leur arrive, en effet, d'atteindre des taux si élevés qu'ils représentent bien souvent des sommes supérieures au revenu des biens sur lesquels ils portent. Ils revêtent ainsi le caractère d'un véritable *prélèvement sur le capital*.

Tel n'était cependant pas le caractère originaire des droits de succession, et c'est pourquoi il convient, tout d'abord, d'en retracer brièvement l'histoire, depuis la Révolution.

L'IMPÔT SUCCESSORAL

§ 1. — *Historique*

Les impôts portant sur les successions n'étaient autrefois que de simples droits de mutation, d'un taux modique, que le fisc percevait sur les mutations par décès, comme il en percevait également sur les mutations à titre onéreux. Ce n'étaient que de simples droits d'enregistrement, et c'est pourquoi la loi du 22 frimaire an VII — loi organique de l'enregistrement — les a confondus dans l'ensemble des droits de mutation.

Cette loi de l'an VII est restée pendant tout le xix^e siècle le texte fondamental en la matière. Elle soumettait à un droit proportionnel toutes les mutations de propriété, d'usufruit ou de jouissance opérées par décès. Ce droit portait sur tous les biens meubles et immeubles, à l'exception cependant de la rente française et des valeurs mobilières étrangères.

Les droits n'étaient pas de même importance pour les meubles et les immeubles ; ils étaient, en général quatre fois plus importants pour les immeubles que pour les meubles. En outre, il y avait lieu d'établir des distinctions entre les successions :

D'une part, on classait dans une première catégorie

les successions en ligne directe et entre époux, auxquelles un tarif de faveur était appliqué.

D'autre part, on rangeait dans une seconde catégorie les successions en ligne collatérale et entre non-parents, qui étaient toutes taxées à un taux uniforme (1,25 0/0 pour les meubles et 5 0/0 pour les immeubles).

Les biens transmis étaient évalués d'après la déclaration des héritiers, et les droits étaient perçus sur le montant *brut* de la succession recueillie, sans en avoir, au préalable, déduit les dettes.

Ces principes fondamentaux, posés par la loi du 22 frimaire an VII, furent modifiés à de nombreuses reprises. Dès 1816, une loi (1) faisait varier les droits de succession suivant qu'il s'agissait de collatéraux ou d'étrangers. Il y eut donc, à partir de ce moment, trois tarifs distincts s'appliquant respectivement aux héritiers en ligne directe et époux, aux collatéraux, et aux personnes non parentes.

En 1832, un nouveau texte législatif (2) poursuivit l'œuvre commencée en 1816 en institua des tarifs différents pour les collatéraux des divers degrés.

(1) Loi du 28 avril 1816.

(2) Loi du 21 avril 1832.

L'IMPÔT SUCCESSORAL

En 1850, le législateur soumit aux droits de mutation par décès les rentes françaises et les valeurs mobilières étrangères. Il déclara, en outre, que les titres de Bourse seraient estimés dorénavant au cours moyen du jour de la transmission.

Enfin, une loi du 21 juin 1875 précisa qu'il n'y aurait lieu de calculer les droits d'après la déclaration fournie par les intéressés que dans les cas où il n'existerait pas d'inventaire ni d'acte de vente.

Ces différentes modifications contribuèrent certainement à rendre les droits de succession plus justes qu'ils n'étaient originairement, sous l'empire de la loi de Frimaire An VII. Toutefois, pas un seul texte ne vint instituer des avantages au profit des familles nombreuses, et il fallut attendre la loi du 25 février 1901 pour voir l'accomplissement d'une réforme dans ce sens.

§ 2. — *La loi du 25 février 1901*

La loi du 25 février 1901 introduisit la progressivité dans les droits de succession. Le taux de ces droits devint progressif aussi bien pour les successions testamentaires que pour les successions « ab intestat » et les actes

de libéralité à cause de mort. D'autre part, le taux ne fut pas seulement augmenté en raison de l'importance des biens compris dans la succession, mais il fut rendu variable suivant le degré de parenté unissant l'héritier au défunt, et ce fut là la principale innovation de la loi du 25 février 1901.

Grâce à la progressivité des droits, les familles nombreuses se trouvèrent placées dans une situation plus favorable que les autres, parce que la loi spécifiait que les droits devaient être calculés sur la *part nette* recueillie par chaque héritier et non sur l'ensemble global de l'héritage.

Et, lorsque nous parlons ici de « part nette » revenant à chaque héritier, nous entendons par là *l'actif net*, déduction faite des dettes.

Ce principe de la déduction des dettes constitue également l'un des points essentiels de la réforme de 1901. La non-déduction des dettes, qui était de règle antérieurement, aboutissait à des conséquences iniques, puisqu'elle imposait l'héritier à raison des dettes dont il se trouvait grevé du fait même de la succession. Les droits devant être dorénavant calculés sur la *part nette* recueillie par chaque héritier, représentaient un total

L'IMPÔT SUCCESSORAL

moins élevé lorsque la succession était partagée entre plusieurs enfants au lieu d'aller à un seul. En supposant qu'il s'agisse d'un héritage de 400.000 francs, déduction faite des dettes, devant être partagé entre quatre enfants appelés à recueillir chacun une part nette de 100.000 francs, il y avait lieu d'appliquer à quatre reprises différentes le taux de la progression de 0 à 100.000 francs. Si la même succession de 400.000 francs était allée à un enfant unique, on aurait dû appliquer une seule fois le taux de progression de 0 à 400.000 francs, ce qui aurait donné un total sensiblement plus élevé.

Pour les donations, la loi de 1901 institua également un droit proportionnel dont le total variait suivant qu'il y avait ou non un rapport de parenté entre le donataire et le donateur, et suivant le degré de cette parenté, ainsi que la nature juridique de la donation.

Telle était, dans ses grandes lignes, l'économie du système institué par la loi du 25 février 1901.

Mais, dès cette époque, de nouvelles considérations poussaient déjà le législateur à établir les droits de succession sur des bases nouvelles.

Tout d'abord, des considérations purement fiscales plaidaient en faveur de l'augmentation de ces droits,

L'IMPÔT SUCCESSORAL

de manière à leur faire prendre une place de plus en plus importantes dans les ressources budgétaires. On disait que les droits de succession pouvaient être sensiblement augmentés pour trois raisons principales :

1° Parce qu'ils frappaient le contribuable au moment où il s'enrichissait, de telle sorte qu'il devait consentir facilement à payer ce que l'Etat lui réclamait ;

2° Parce que les droits de succession frappaient des richesses que l'Etat n'avait pas à ménager, puisqu'elles étaient acquises sans travail par ceux qui les recueillaient ;

3° Enfin, parce qu'il n'y avait aucune *incidence* en matière de droits de succession, ceux-ci diminuant seulement la part successorale de chacun, mais ne retombant finalement sur personne d'autre que l'héritier ou l'ayant-droit.

A côté de ces considérations purement fiscales d'autres se faisaient jour et tendaient à faire des droits de succession soit un moyen de « niveler » les fortunes dans un but d'égalité sociale, soit un moyen de combattre la dépopulation et d'encourager les familles nombreuses. Dans ce second ordre d'idées, un certain nombre

L'IMPÔT SUCCESSORAL

de propositions de lois furent déposées et manifestèrent deux conceptions différentes :

La première conception tendait à considérer l'Etat comme héritier des familles ne procurant pas un accroissement de population. C'était établir, en quelque sorte, une confiscation d'une partie plus ou moins importante des biens composant les successions des individus n'ayant pas d'enfant ou n'en ayant qu'un ou deux.

Parmi les projets et propositions s'inspirant de cette idée ou d'une idée analogue, et aboutissant à une confiscation au profit de l'Etat, on peut citer la proposition Piot, au Sénat (6 novembre 1900), la proposition Bompard, à la Chambre (15 novembre 1900), le projet Caillaux pour le budget de l'année 1910, le projet Cochery pour le budget de l'année 1911, et, plus récemment, la proposition Bokanowski du 26 juin 1915.

La seconde conception, au contraire, tendait seulement à diminuer les droits applicables à une succession en raison du nombre des enfants appelés à la recueillir (Proposition du Halgouët du 7 novembre 1905).

De toutes ces propositions, la plus caractéristique est la proposition Bokanowski du 26 juin 1915. Elle tendait à attribuer à l'Etat une part d'enfant légitime dans tou-

L'IMPÔT SUCCESSORAL

tes les successions déferées à moins de quatre enfants. Non seulement l'Etat devait recevoir une part d'enfant légitime, mais la qualité d'héritier lui était attribuée, et M. Bokanowski voyait là un excellent moyen de déjouer les fraudes fiscales et d'empêcher les personnes de trop limiter leur postérité pour éviter le morcellement de leur patrimoine. Cette proposition parut excessive au législateur qui ne l'accepta pas.

§ 3. — *Dispositions en vigueur* (Lois des 31 décembre 1917 et 25 juin 1920)

La réforme accomplie en 1901 a été complétée récemment par deux grandes lois fiscales : celles des 31 décembre 1917 et 25 juin 1920. Ces textes contiennent un certain nombre de dispositions tout à fait favorables aux familles nombreuses. Nous allons les exposer :

a) *La taxe successorale.* — La principale innovation de la loi du 31 décembre 1917 a consisté dans la création d'un nouvel impôt, appelé « taxe successorale », destiné à venir s'ajouter aux droits déjà existants, et non à les remplacer. Mais, à la différence des droits de succession proprement dits, qui portent sur la part nette de

L'IMPÔT SUCCESSORAL

chaque héritier, la taxe nouvelle est assise sur l'actif net global de la succession tout entière.

Cette taxe répond à deux idées que nous avons exposées précédemment :

1° A celle d'instituer un « impôt sur le capital », prélevé à l'occasion des transmissions de biens par décès ;

2° A l'idée de favoriser les familles nombreuses en les exonérant de ce nouvel impôt.

Ce sont ces deux idées combinées qui ont donné naissance à la taxe successorale. Le législateur tenait, d'une part, à accroître les ressources budgétaires, et se laissait séduire par l'idée d'un prélèvement sur le capital ; d'un autre côté, il comprenait qu'un prélèvement de ce genre, s'il était opéré sur toutes les successions, serait susceptible d'avoir des conséquences tout à fait désastreuses sur la natalité, dont il voulait, au contraire, favoriser l'accroissement. Il a donc trouvé le moyen de répondre à ces deux tendances opposées en instituant une taxe destinée à frapper les biens de ceux qui mourraient sans postérité ou sans laisser, tout au moins, après eux un nombre suffisant d'enfants pour procurer un accroissement de population. C'est pourquoi, aux termes de l'article 10 de la loi du 31 décembre 1917, la taxe succes-

L'IMPÔT SUCCESSORAL

sorale n'est applicable que *dans toute succession où le défunt ne laisse pas au moins quatre enfants vivants ou représentés.*

Cette taxe est progressive et augmente par tranches ; elle varie à la fois avec l'importance de la succession et selon que le défunt ne laisse qu'un, deux, ou trois enfants.

Le tarif institué par la loi du 31 décembre 1917 a été modifié par la loi du 25 juin 1920. Depuis cette dernière loi, il est actuellement fixé ainsi :

TARIF APPLICABLE A LA FRACTION COMPRISE ENTRE :		NOMBRE D'ENFANTS LAISSÉS PAR LE DÉFUNT			
		3 enfants vivants ou représentés	2 enfants vivants ou représentés	1 enfant vivant ou représenté	Point d'enf. vivant ni représenté
		p. 100	p. 100	p. 100	p. 100
1 et	2.000 fr.	0 25	0 50	1 »	3
2.001 et	10.000 —	0 50	1 »	2 »	6
10.001 et	50.000 —	0 75	1 50	3 »	9
50.001 et	100.000 —	1 »	2 »	4 »	12
100.001 et	250.000 —	1 25	2 50	5 »	15
250.001 et	500.000 —	1 50	3 50	6 50	18
500.001 et	1.000.000 —	2 25	4 25	8 »	21
1.000.001 et	2.000.000 —	3 20	6 »	12 »	24
2.000.001 et	5.000.000 —	3 60	6 75	13.50	27
5.000.001 et	10.000.000 —	4 »	7 50	15 »	30
10.000.001 et	50.000.000 —	4 40	8 25	16.50	33
50.000.001 et	100.000.000 —	4 80	9 »	18 »	36
100.000.001 et	500.000.000 —	5 50	10 »	20 »	37
au-dessus de	500.000.000 —	7 50	12 »	21 »	39

On se rendra mieux compte de l'importance des sommes auxquelles correspond ce tarif en considérant le barème suivant :

Barème pour le calcul de la taxe successorale (Loi du 25 Juin 1920).

ACTIF SUCCESSORAL NET	DIVISION DANS CHAQUE PART	3 enfants vivants ou représentés				2 enfants vivants ou représentés		1 enfant vivant ou représenté		Pas d'enfant vivant ni représenté	
		45	90	180	3 0/0	1 0/0	2 0/0	3 0/0	6 0/0	10 0/0	15 0/0
1 ^{re} tranche 2.000 francs et au-dessus.	Sur la part totale	0,25 0/0	0,50 0/0	1 0/0	3 0/0						
2 ^e tranche, de 2.001 francs à 10.000 francs.	Pour les premiers 2.000 francs.....	5 fr.	10 fr.	20 fr.	60 fr.						
	Sur les sommes au-dessus.....	0,50 0/0	1 0/0	2 0/0	6 0/0						
3 ^e tranche, de 10.001 francs à 50.000 francs.	Pour les premiers 10.000 francs.....	45	90	180	540						
	Sur les sommes au-dessus.....	0,75 0/0	1,50 0/0	3 0/0	9 0/0						
4 ^e tranche, de 50.001 francs à 100.000 francs.	Pour les premiers 50.000 francs.....	345	690	1.380	4.140						
	Sur les sommes au-dessus.....	1 0/0	2 0/0	4 0/0	12 0/0						
5 ^e tranche de 100.001 francs à 250.000 francs	Pour les premiers 100.000 francs.....	845	1.690	3.380	10.140						
	Sur les sommes au-dessus.....	1,25 0/0	2,50 0/0	5 0/0	15 0/0						

6^e tranche
de 250.001 francs
à 500.000 francs.

7^e tranche.
de 500.001 francs
à 1.000.000 francs.

8^e tranche.
de 1.000.001 francs
à 2.000.000 francs.

9^e tranche
de 2.000.001 francs
à 5.000.000 francs.

10^e tranche.
de 5.000.001 francs
à 10.000.000 francs.

11^e tranche
de 10.000.001 francs
à 50.000.000 francs.

12^e tranche
de 50.000.001 francs
à 100.000.000 francs.

13^e tranche
de 100.000.001 francs
à 500.000.000 francs.

au delà de
500.000.000 francs.

Pour les premiers 250.000 francs.....	2.720	5.440	10.880	32.640
Sur les sommes au-dessus.....	1,50 0/0	3,50 0/0	6,50 0/0	18 0/0
Pour les premiers 500.000 francs.....	6.470	14.190	27.130	77.640
Sur les sommes au-dessus.....	2,25 0/0	4,25 0/0	8 0/0	21 0/0
Pour le premier million.....	17.720	35.440	67.130	182.640
Sur les sommes au-dessus.....	3,20 0/0	6 0/0	12 0/0	24 0/0
Pour les 2 premiers millions.....	49.720	95.440	187.130	422.640
Sur les sommes au-dessus.....	3,60 0/0	6,75 0/0	13,50 0/0	27 0/0
Pour les 5 premiers millions.....	157.720	297.940	592.130	1.232.640
Sur les sommes au-dessus.....	4 0/0	7,50 0/0	15 0/0	30 0/0
Pour les 10 premiers millions.....	357.720	672.940	1.342.130	2.732.640
Sur les sommes au-dessus.....	4,40 0/0	8,25 0/0	16,50 0/0	33 0/0
Pour les 50 premiers millions.....	2.117.720	3.972.940	7.942.130	15.932.640
Sur les sommes au-dessus.....	4,80 0/0	9 0/0	18 0/0	36 0/0
Pour les 100 premiers millions.....	4.517.720	8.472.940	16.942.130	33.932.640
Sur les sommes au-dessus.....	5,50 0/0	10 0/0	20 0/0	37 0/0
Pour les 500 premiers millions.....	26.517.720	48.472.940	96.942.130	181.932.640
Sur les sommes au-dessus.....	7,50 0/0	12 0/0	21 0/0	39 0/0

L'IMPÔT SUCCESSORAL

Pour l'application de la taxe successorale, la loi du 25 juin 1920 a précisé qu'il y avait lieu d'ajouter au nombre des enfants vivants ou représentés du défunt :

1° Ceux étant décédés après avoir atteint l'âge de 16 ans ;

2° Ceux ayant été tués par l'ennemi au cours des hostilités ou décédés des suites de faits de guerre, alors même qu'ils n'avaient pas atteint l'âge de 16 ans au moment de leur décès.

Ces dispositions sont entièrement favorables aux familles nombreuses.

Dans le même ordre d'idées, il y a lieu de décider que les enfants qui renoncent à la succession doivent cependant entrer en ligne de compte pour la liquidation de la taxe successorale, de manière à ne pas faire perdre à leurs frères et sœurs le bénéfice des dispositions instituées en faveur de tous.

b) Les droits de mutation par décès. — Les droits de mutations par décès (droits de succession) ont été considérablement relevés par la loi du 25 juin 1920. Ils sont perçus sur la part nette revenant à chaque héritier, après avoir déduit de l'actif global les dettes et le montant de la taxe successorale.

Le tarif actuellement en vigueur, depuis la loi du 25 juin 1920, est le suivant :

INDICATION		DU DEGRÉ DE PARENTÉ											
		1 franc et	2.000 fr.	10.000 fr.	50.000 fr.	100.000 fr.	250.000 fr.	500.000 fr.	1.000.000 et	2.000.000 de francs	5.000.000 de francs	10.000.000 de francs	50.000.000 de francs
		p. 100	p. 100	p. 100	p. 100	p. 100	p. 100	p. 100	p. 100	p. 100	p. 100	p. 100	p. 100
Ligne directe descendante													
au 1 ^{er} degré	1	2	3	4	5	6	7	9	11	13	15	17	17
Ligne directe descendante													
au 2 ^e degré et entre époux....	1	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
Ligne directe descendante													
au delà du 2 ^e degré	2	3	4	5	6	7	8	10	12	14	16	18	18
Ligne directe ascendante au													
1 ^{er} degré	2	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
Ligne directe ascendante au													
2 ^e degré	3	4	5	6	7	8	9	11	13	15	17	19	19
Ligne directe ascendante au													
au delà du 2 ^e degré	3	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
Entre frères et sœurs	10	12	14	16	19	22	25	28	32	36	40	44	44
Entre oncles ou tantes et													
neveux ou nièces	15	17	19	21	24	27	30	33	37	41	45	49	49
Entre grands-oncles ou gr-													
tantes et petits-neveux ou peti-													
tes-nièces et entre cousins ger-													
main	20	22	24	26	29	32	35	38	42	46	50	54	54
Entre parents au delà du													
4 ^e degré et entre personnes non													
parentes	25	27	29	31	34	37	40	43	47	51	55	59	59

L'IMPÔT SUCCESSORAL

Par exception, cependant, s'il s'agit d'une succession dont le montant total n'excède pas 25.000 francs et si les parts nettes recueillies ne dépassent pas 10.000 francs, les droits applicables sont ceux des tarifs édictés par les lois antérieures (conformément à l'article 12 et à l'article 16, alinéa 2, de la loi du 31 décembre 1917).

Il en est de même pour les dons et legs faits aux départements, communes et établissements publics ou d'utilité publique. Le tarif sur les parts nettes ne dépassant pas 10.000 francs est le suivant :

INDICATION DES DEGRÉS DE PARENTÉ	de 1 fr. à 2.000 fr.	de 2.000 fr. à 10.000 fr.
	p. 100	p. 100
1. En ligne directe, au 1 ^{er} degré	1 »	1 50
2. En ligne directe, au 2 ^e degré et entre époux	1 50	2 »
3. En ligne directe, au delà du 2 ^e degré	2 »	2 50
4. Entre frères et sœurs	10 »	10 75
5. Entre oncles ou tantes, neveux ou nièces	12 »	13 »
6. Entre grands-oncles ou grand'tantes, petits-neveux ou petites-nièces, cou- sins germains	15 »	16 »
7. Entre parents au delà du 4 ^e degré et entre personnes non parentes	18 »	19 »

Pour favoriser les familles de plus de quatre enfants, la loi du 25 juin 1920, dans son article 30, a institué un

L'IMPÔT SUCCESSORAL

système d'abattements réduisant l'actif global net servant de base à la liquidation des droits de mutation par décès. En effet, lorsque le défunt laisse plus de quatre enfants vivants ou représentés, il doit être déduit de l'actif global 10 0/0 par enfant en sus du quatrième, sans que, toutefois, cette déduction puisse excéder 15.000 fr. par enfant.

Mais le législateur ne s'est pas occupé seulement de la situation de famille du défunt; il a également pris en considération celle de l'héritier. Cette préoccupation qui figurait déjà dans la loi du 31 décembre 1917 (article 13) se retrouve ainsi formulée dans la loi du 25 juin 1920 (article 31) :

Lorsqu'un héritier ou légataire aura quatre enfants ou plus, vivants au moment de l'ouverture de ses droits à la succession, les droits à percevoir en vertu de l'article ci-dessus seront diminués de 10 0/0 pour chaque enfant en sus du troisième, et sans que la réduction puisse dépasser 2.000 francs par enfant et que la réduction totale puisse excéder 50 0/0.

En résumé, on voit que le nouveau régime des suc-

L'IMPÔT SUCCESSORAL

cessions se montre tout à fait favorable aux familles nombreuses. L'exemple suivant suffira d'ailleurs à le démontrer :

Soit une succession dont l'actif global net s'élève à 150.000 francs.

Si l'héritier est un enfant unique, le montant de la taxe successorale s'élèvera à..... . 5.880 fr.

Et les droits de mutation portant sur la somme de 150.000—5.880, soit 144.120 fr. seront de 5.586 »

Soit au total..... 11.466 »

Supposons que cette succession soit à partager entre trois enfants, le montant de la taxe successorale ne sera que de 1.470 »

Et chaque part héréditaire étant de :
150.000—1.470, soit 49.510 fr., sera frappée

3

d'un droit de mutation de 1.355 fr., soit pour l'ensemble de la succession 4.095 »

Soit au total 5.565 »

L'IMPÔT SUCCESSORAL

Si la succession dont il s'agit devait revenir à quatre enfants, il n'y aurait plus de taxe successorale à payer, et le montant des droits de mutation portant sur chaque part héréditaire s'élèverait à 904 fr. 50, soit 3.616 francs pour l'ensemble de la succession.

Supposons maintenant que cette même succession de 150.000 fr. revienne à un neveu du défunt, le montant de la taxe successorale s'élèverait à..... 17.640 »

Et les droits de mutation à..... 25.526 40

Soit au total 43.166 40

DEUXIÈME PARTIE

Considérations sur la situation présente des familles nombreuses devant l'impôt

Si l'on songe qu'avant la réforme de 1914-1917 presque tous nos impôts étaient établis sans tenir compte des charges de famille des contribuables, on doit reconnaître que les mesures introduites dans notre nouvelle législation fiscale, dans le but de corriger cette injustice, représentent un résultat déjà très appréciable. A notre époque, où la baisse de la natalité a pris, dans notre pays, la proportion d'un péril national, il convient d'approuver entièrement d'adoption de ces mesures. Sans doute, sont-elles encore bien insuffisantes pour être un encouragement efficace à la repopulation, mais elles témoignent assurément d'un premier effort en vue

CONSIDÉRATIONS SUR LA SITUATION PRÉSENTE

d'alléger le poids des surcharges qui pèsent d'autant plus lourdement sur la famille qu'elle est plus nombreuse. Il convient donc de s'en réjouir comme d'un indice prouvant que le Parlement est enfin sorti de l'indifférence qu'il a trop longtemps manifestée à l'égard d'une question vitale pour le pays.

Les mesures adoptées jusqu'à ce jour nous paraissent donc devoir être pleinement approuvées, en principe. Toutefois, en les examinant de près, on se rend compte qu'elles n'aboutissent pas toujours à des résultats très équitables et qu'elles comportent encore de nombreuses lacunes qu'il conviendrait de combler.

D'autre part, s'il est exact de dire que les familles nombreuses bénéficient aujourd'hui d'un certain nombre d'avantages en matière d'impôts directs, il convient d'ajouter immédiatement que ces avantages ne représentent souvent pas le montant de la surtaxe que les impôts indirects font peser sur ces familles. Les dégrèvements dont nous avons parlé jusqu'à présent ne sont donc en réalité que de minimes compensations tendant à établir une plus juste répartition des charges fiscales, mais non de véritables *avantages* susceptibles de placer les familles nombreuses dans une situation

CONSIDÉRATIONS SUR LA SITUATION PRÉSENTE

privilegiée, ainsi qu'il serait souhaitable de l'obtenir actuellement dans notre pays.

Nous allons donc exposer maintenant les principales lacunes que comporte encore notre système fiscal à l'égard des familles nombreuses, et nous nous permettrons d'indiquer, à l'occasion, les correctifs qui nous paraissent les plus propres à les combler.

CHAPITRE IV

Appréciation critique des mesures adoptées

§ 1. — Les déductions pour charges de famille.

Le principe des abattements ou déductions pour charges de famille est sans aucun doute excellent en soi. Il découle de cette idée que l'impôt ne doit pas frapper le revenu indispensable à l'existence de la famille et que ce chiffre de revenu est d'autant plus élevé que la famille est plus nombreuse. Rien n'est plus juste assurément, et ce principe est admis aujourd'hui dans presque tous les systèmes fiscaux.

Nous avons vu que ces déductions existaient tout d'abord en matière d'impôt général sur le revenu et qu'elles avaient été rendues applicables à l'impôt cédulaire sur les traitements et salaires, par la loi du 30

mars 1923. Nous allons, pour ces deux impôts, formuler quelques observations à ce sujet :

a) *Déductions en matière d'impôt général.* — La première des déductions prévues est celle applicable à tous les contribuables mariés. Ainsi que nous l'avons dit, elle est actuellement de 3.000 francs. Rien n'est plus équitable, sans aucun doute, que de prendre en considération les charges qui résultent du mariage pour déterminer le montant du revenu soumis à l'impôt. Il est bien évident que si l'on a admis qu'un revenu minimum de 7.000 francs était nécessaire à un célibataire pour assurer sa propre existence, on doit admettre, par voie de conséquence, que le mariage, augmentant les charges du contribuable, doit entraîner une élévation de ce minimum. Mais il faut avouer que cette déduction supplémentaire de 3.000 francs aboutit à un résultat assez singulier : un célibataire ne se trouve, en effet, assujetti à l'impôt que si son revenu global dépasse 7.000 francs, et un contribuable marié, qui doit assurer par conséquent l'existence de sa femme, en même temps que la sienne, devient imposable dès que son revenu dépasse le chiffre de 10.000 francs. Dans ces conditions, deux contribuables célibataires peuvent avoir ensemble un

APPRÉCIATION CRITIQUE

revenu total de 14.000 francs (chacun 7.000) sans être imposés, et deux contribuables mariés, jouissant d'un même revenu, se trouvent imposables sur la différence de 10.000 à 14.000 francs, soit sur 4.000 francs ! Il faut avouer que c'est là une véritable prime à l'union illégitime, puisque les contribuables mariés se trouvent placés dans une situation beaucoup moins avantageuse que ceux qui vivent en état de concubinage.

Si le législateur tenait à encourager la natalité, il semble qu'il aurait dû songer tout d'abord à favoriser les unions légitimes qui sont, dans notre société, les seuls milieux favorables au développement de la population.

Si nous passons maintenant aux déductions accordées pour chaque enfant mineur, nous remarquons que le chiffre de ces déductions est de même importance pour tous les enfants, soit 3.000 francs pour chacun. Ce chiffre ne nous paraît pas critiquable en lui même ; il représente à peu près la moitié du minimum de revenu reconnu nécessaire à un adulte, et l'on est généralement d'accord pour reconnaître que l'entretien d'un enfant coûte, en moyenne, la moitié de celui d'une grande personne. Il n'y a rien à dire, par conséquent, en ce qui

APPRÉCIATION CRITIQUE

concerne le chiffre de 3.000 francs, mais il semble que si l'on avait voulu réellement favoriser les familles nombreuses, il eut été logique de créer un système de déductions progressives, soit, par exemple, 2.500 pour le premier enfant, 3.000 pour le second, 3.500 pour le troisième, 4.000 pour le quatrième, 4.500 pour le cinquième et 5.000 pour le sixième et les suivants. Un tel système aurait procuré aux familles nombreuses des avantages trop évidents pour qu'il soit besoin de les souligner. Les contribuables n'ayant qu'un ou deux enfants — et ce sont les plus nombreux — n'auraient perdu que 500 francs sur le montant des déductions qui leur sont accordées par le système actuel, et cette différence aurait été amplement suffisante pour permettre de favoriser les familles plus nombreuses, sans diminuer pour cela le rendement de l'impôt. Les familles de trois enfants se seraient trouvées placées dans la même situation qu'actuellement, par contre les familles de quatre enfants et plus, c'est-à-dire celles qui procurent un réel accroissement de population, se seraient trouvées sensiblement avantagées.

b) *Déductions en matière d'impôt sur les traitements et salaires.* — Ainsi que nous l'avons expliqué précédem-

APPRÉCIATION CRITIQUE

ment, il a été institué, par la loi du 30 mars 1923, en matière d'impôt sur les traitements, salaires, etc... des déductions analogues à celles qui ont toujours existé en matière d'impôt général sur le revenu. Bien que ces déductions ne cadrent pas très bien avec les principes des impôts cédulaires, nous estimons qu'elles méritent d'être approuvées parce qu'elles constituent d'appréciables avantages pour une catégorie de contribuables imposés d'une manière particulièrement sévère.

La déduction de 3.000 francs accordée au contribuable dont la femme n'a *ni salaire ni revenus personnels* n'est cependant pas à l'abri de toute critique. Pourquoi n'intervient-elle pas dans le cas où la femme travaille ?

Lors de la discussion de la loi à la Chambre des députés, M. Bokanowski, rapporteur général, a expliqué en ces termes la portée de cette disposition (1) :

« Ce qu'il y a de nouveau dans notre dernier texte, c'est le dégrèvement pour la femme... qui ne travaille pas.

.....

« Pourquoi avons-nous pris cette décision ? Parce que

(1) Chambre des députés, 2^e séance du 16 janvier 1923. *Journal Officiel*. Débats parlementaires, p. 136.

APPRÉCIATION CRITIQUE

nous avons voulu donner un avantage, dans le ménage ouvrier, à la femme qui ne travaille pas et qui, le plus souvent, ne travaille pas parce qu'elle a des enfants à élever.

« Nous n'avons pas voulu l'encourager à quitter sa maison pour donner ses enfants à des étrangers et aller chercher un gain à l'usine.

« Les nouvelles modifications se résument donc ainsi : encourager la famille, permettre des déductions plus larges pour les enfants et pour la femme qui reste au foyer »

On ne peut qu'approuver entièrement ces considérations, mais elles auraient dû avoir pour conséquence logique de n'accorder la déduction qu'aux contribuables ayant des enfants. Les dispositions adoptées ne font aucune distinction sur ce point.

Quant aux déductions pour enfants, M. de Lasteyrie, ministre des Finances, en a justifié l'institution dans la présente cédule en faisant observer que les enfants constituaient une charge uniquement pour les salariés, tandis que pour les contribuables d'autres cédules, comme celles des bénéfices agricoles ou des bénéfices

APPRÉCIATION CRITIQUE

commerciaux, ils deviennent souvent une aide appréciable dans l'exercice de la profession du chef de famille (1). Cette observation n'est pas rigoureusement exacte, tout d'abord parce que les enfants en bas âge sont toujours une charge et jamais une aide ; ensuite parce qu'il existe d'autres contribuables, que ceux assujettis à l'impôt sur les salaires, qui se trouvent placés dans une situation semblable en ce qui concerne les enfants. Tel est le cas de la plupart de ceux qui exercent une profession libérale et qui sont, à ce titre, passibles de l'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales.

D'autre part, nous répéterons ici ce que nous venons de dire à propos des déductions pour enfants en matière d'impôt général : si le législateur avait eu réellement l'intention *d'encourager la famille*, comme le disait M. Bokanowki, il eût été plus logique d'instituer un système progressif de déductions d'autant plus fortes que le nombre des enfants aurait été plus grand (2.500 pour le premier, 3.000 pour le second, etc.).

(1) Débats parlementaires. Chambre des députés, séance du 15 janvier 1923, p. 86.

APPRÉCIATION CRITIQUE

§ 2. — *Les réductions d'impôt*

En ce qui concerne les réductions, il convient de remarquer que le législateur de 1920 a observé le principe de la progression et a, par là même, placé la famille nombreuse dans une situation plus favorable. En effet, ainsi que nous l'avons exposé précédemment (1), s'il s'agit d'un contribuable dont le revenu net total, déduction faite des déductions pour situations et charges de famille, n'est pas supérieur à 10.000 francs, le montant de la réduction n'est que de 7,50 0/0 pour les deux premiers enfants, alors qu'il est porté à 15 0/0 pour le troisième et les suivants. S'il s'agit au contraire d'un contribuable dont le revenu net total, tel qu'il est défini ci-dessus, est supérieur à 10.000 francs, la déduction n'est que de 5 0/0 pour chacun des trois premiers enfants et passe à 10 0/0 à partir du quatrième. Assurément, il n'y a pas là une progression constante, mais le seul fait d'avoir augmenté le montant de la réduction à partir du troisième ou du quatrième enfant représente un avantage déjà

(1) Voir supra page 29 et suivantes.

APPRÉCIATION CRITIQUE

appréciable pour les familles qui procurent au pays un accroissement de population.

Le principal grief que l'on puisse adresser aux réductions réside dans ce fait qu'elles ne s'appliquent pas à tous les impôts cédulaires. Elles ne portent pas sur les impôts qui frappent les bénéfices de l'exploitation minière, ni sur ceux qui atteignent les revenus des valeurs mobilières, dépôts, créances et cautionnements.

Rien ne s'opposerait cependant à ce qu'elles soient rendues applicables à la redevance des mines. Pourquoi les concessionnaires de mines qui retirent des bénéfices soit d'une exploitation qu'ils dirigent eux-mêmes, soit d'un contrat d'amodiation, sont ils traités moins favorablement, à ce point de vue, que les propriétaires fonciers qui tirent des revenus d'un domaine agricole ? La redevance des mines étant perçue par voie de rôles, on ne voit pas la raison pour laquelle elle ne serait pas susceptible de comporter, comme les autres impôts cédulaires, des réductions pour charges de famille.

Pour ce qui est de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières et de l'impôt sur le revenu des créances, dépôts et cautionnements, la question est rendue plus délicate par le mode de perception indirecte de ces

APPRÉCIATION CRITIQUE

impôts. Ce n'est cependant pas pour cela qu'il faut en conclure *a priori* que les réductions pour charges de famille leur soient absolument inapplicables.

On pourrait fort bien effectuer ces réductions sous la forme d'une *ristourne* appelée à venir en déduction du montant de l'impôt général sur le revenu. Il suffirait pour cela de s'en rapporter aux indications fournies par le contribuable lui-même dans sa déclaration, d'après laquelle est fixée sa cotisation à l'impôt général. En retenant le chiffre indiqué comme montant de ses revenus de valeurs et capitaux mobiliers, il serait facile de calculer le montant de la réduction correspondante et de déduire le chiffre ainsi obtenu de sa cotisation à l'impôt général.

On objectera sans doute que les déclarations des contribuables ne sont pas toujours sincères et qu'il serait bon de prévoir à ce propos certaines mesures de contrôle? Nous répondrons tout d'abord qu'il ne serait pas difficile de demander aux intéressés de fournir des justifications. Ensuite, qu'arriverait-il si les revenus indiqués par le contribuable dans sa déclaration ne correspondaient pas à la réalité? Deux hypothèses seules pourraient se produire : ou bien le contribuable indi-

APPRÉCIATION CRITIQUE

querait une somme supérieure aux revenus encaissés par lui, et cela afin de bénéficier d'une réduction plus forte que celle à laquelle il serait en droit de prétendre ; mais, dans ce cas, son imposition à l'impôt général sur le revenu porterait sur des revenus fictifs et l'obligerait ainsi à restituer une somme supérieure à celle qu'il aurait cherché à soustraire par ailleurs ; ou bien il indiquerait une somme inférieure aux revenus qu'il aurait effectivement encaissés, mais il perdrait ainsi une partie du bénéfice que devait lui procurer la réduction à laquelle il aurait eu droit s'il avait déclaré l'intégralité des revenus encaissés par lui.

Dans ces conditions, on ne voit pas pourquoi le principe des réductions pour charges de famille ne pourrait pas être appliqué même aux impôts cédulaires perçus d'une manière indirecte. Le procédé qui consisterait à restituer le montant de la réduction après avoir acquitté l'impôt intégralement ne constitue pas une mesure irréalisable. Nous reviendrons d'ailleurs sur ce procédé en examinant les moyens qui pourraient permettre d'alléger les charges que les impôts de consommation font peser sur les familles nombreuses (1).

(1) Voir infra page 164 et suiv.

APPRÉCIATION CRITIQUE

§ 3. — *Le régime fiscal des allocations familiales*

Depuis la loi du 25 juin 1920, les impositions doivent être établies « sans faire état des sommes versées exclusivement par des employeurs ou des groupements d'employeurs à leur personnel, à titre d'allocations familiales ou de sursalaire familial ». Cette disposition s'applique non seulement à l'impôt sur les traitements et salaires, mais également à l'impôt général sur le revenu.

L'intention du législateur a été d'exonérer de tout impôt des sommes qui revêtent le caractère de mesures d'assistance aux familles nombreuses. Généreuse intention, sans aucun doute, mais en contradiction absolue avec les principes de notre système d'impôts sur les revenus qui comporte des abattements et des réductions pour charges de famille. Si l'on voulait favoriser les familles nombreuses, il convenait d'augmenter le montant de ces abattements ou le taux de ces réductions, mais la mesure consistant à exonérer de tous impôts les allocations familiales n'était pas une solution bien juridique.

APPRÉCIATION CRITIQUE

En fait, quel est le résultat de cette mesure? Il est assez critiquable : il aboutit tout simplement à accorder un avantage aux contribuables bénéficiant de l'allocation familiale et à désavantager par là même ceux qui n'en bénéficient pas, bien qu'ils puissent avoir les mêmes charges de famille, mais parce que leur patron les rémunère d'une façon différente ou n'est pas affilié à une « Caisse de compensation ».

D'autre part, aucun texte ne précise ce que l'on doit entendre, au point de vue de l'impôt, par « allocations familiales » ou « sursalaire familial » ; aucun maximum n'est fixé par la loi, aucune condition n'est indiquée. C'est laisser libre passage à la fraude.

Pour être agréable à ses employés, un patron peut fort bien exonérer d'impôt la plupart de ceux-ci en donnant le nom d' « allocation familiale » à la fraction de leurs appointements qui dépasse le minimum exonéré d'impôt. Dans une société commerciale, rien n'empêche les membres du Conseil d'administration, directeurs, secrétaires généraux, etc., et d'une manière générale tous ceux qui assument la direction de l'entreprise, de décider qu'une partie de leurs appointements ou émoluments divers sera considérée comme « allo-

APPRÉCIATION CRITIQUE

cation familiale », ce qui les exonère ainsi d'une certaine part d'impôt. Du fait que l'allocation familiale se trouve accordée à un chef de famille, il est assez difficile au fisc d'en contester le bien-fondé et ce « chef de famille » peut fort bien n'avoir qu'un seul enfant.

Nous ne croyons pas exagéré de dire que le régime de faveur des allocations familiales nuit beaucoup plus à l'intérêt du Trésor qu'il ne profite aux contribuables que le législateur a voulu favoriser.

CHAPITRE V

L'impôt indirect et les Familles nombreuses

A côté des impôts directs, auxquels nous avons consacré tous les développements qui précèdent, il convient maintenant de faire une place aux impôts indirects. Si nous avons attendu jusqu'à présent pour parler de ces derniers, c'est parce qu'aucune disposition en faveur des familles nombreuses n'a encore été introduite dans la législation qui les régit. Les impôts indirects, en effet, sont, par leur nature même, des impôts *impersonnels* établis d'une manière uniforme à l'égard de tous les contribuables, sans tenir aucun compte des ressources et des charges de ceux qui sont appelés à les supporter.

Cependant, ces impôts sont assurément ceux qui pèsent le plus lourdement sur les familles nombreuses

L'IMPOT INDIRECT ET LES FAMILLES NOMBREUSES

les moins fortunées. Ils comprennent toutes ces taxes, tous ces droits qui, sous des noms divers, rentrent dans la catégorie générale des *impôts de consommation* et qui atteignent le contribuable proportionnellement à ses dépenses, c'est-à-dire proportionnellement au nombre de personnes dont il assure l'existence. Ces multiples impôts retombent donc d'autant plus lourdement sur les familles nombreuses qu'elles représentent un plus grand nombre de bouches à nourrir. C'est là une grande injustice, sans aucun doute, car l'impôt doit être inversement proportionnel aux charges de famille du contribuable. Cependant, les impôts indirects occupent aujourd'hui une place prépondérante dans nos ressources budgétaires, comme nous allons le voir.

§ 1. — *Importance des impôts indirects dans les ressources publiques*

Lorsque l'Assemblée Constituante institua les quatre Contributions directes qui sont restées jusqu'à ces dernières années les bases fondamentales de notre système fiscal, elle supprima en même temps tous les impôt indirects qui étaient alors très nombreux, et

L'IMPÔT INDIRECT ET LES FAMILLES NOMBREUSES

qui apparaissaient comme contraires au principe de la proportionnalité de l'impôt entre les citoyens.

Malheureusement, l'idée qui avait inspiré cette équitable réforme ne tarda pas à tomber dans l'oubli et peu à peu les impôts indirects furent rétablis.

Dès 1804, une loi, en date du 25 ventôse An XII, fit revivre l'impôt indirect, sous la forme de taxes locales, et en 1816 les « impôts généraux de consommation » furent rétablis sur leurs anciennes bases (loi de Finances du 28 février 1816). Ceux-ci ne tardèrent pas à redevenir aussi impopulaires qu'ils étaient autrefois et, lors de la Révolution de 1830, ce fut avec insistance que l'on réclama la suppression de ces impôts que l'on appelait alors les *droits réunis*. Mais ils avaient déjà repris une telle place dans les ressources publiques qu'il parut impossible de les supprimer entièrement ; on se contenta donc simplement de les réduire pour satisfaire l'opinion.

En 1848, l'Assemblée Nationale Constituante proclama le maintien de tous les impôts indirects et, à partir de ce moment, il ne fut plus question de les supprimer. Avec la loi du 17 mai 1852, ils prirent parmi nos insti-

tutions fiscales la place prépondérante qu'ils occupent encore aujourd'hui.

C'est ainsi qu'en 1862 M. Ernest Picard pouvait déjà dire au Corps Législatif : « Vous parlez ici de l'égalité de l'impôt, vous parlez de la proportionnalité de l'impôt, mais comment est votre budget ? Vos contributions directes vous donnent quatre cent millions de francs environ et vous vivez sur vos revenus indirects qui font le surplus de vos ressources, qui sont un impôt de capitation, un impôt de consommation, qui grèvent les familles quand elles s'accroissent et qui sont peut-être une des causes pour lesquelles, depuis l'Empire, la France a subi le plus grand décroissement de population qu'elle ait subi depuis le commencement de ce siècle. »

Après 1870, il fallut trouver de nouvelles ressources pour faire face aux dépenses résultant de la guerre ; l'Assemblée Nationale les demanda en grande partie aux impôts indirects. Quelques années plus tard, M. Javal formulait à la Chambre des Députés une remarque semblable à celle que M. Picard avait faite vingt années auparavant devant le Corps Législatif : « Je ne crois pas, disait M. Javal, qu'il existe d'autre pays où la législation soit disposée comme à plaisir pour

L'IMPOT INDIRECT ET LES FAMILLES NOMBREUSES

écraser les malheureux pères de famille et, dans ma conviction, c'est cette législation qui a agi graduellement sur les mœurs pour nous conduire à un point tel que la différence entre la France et l'Allemagne augmente tous les ans dans une proportion plus grande que si, chaque année, nous perdions la plus sanglante des batailles. La répartition des impôts contribue, en effet, sous toutes les formes à rendre plus lourdes les charges des familles nombreuses. Du principe de 1789, d'après lequel la contribution devait être proportionnelle aux ressources et inversement proportionnelle aux charges de chaque citoyen, la seconde partie a disparu dans la pratique. Bien plus, les impôts de consommation atteignent ce but, contraire à toute justice distributive, de frapper les pères de famille proportionnellement aux bouches qu'ils ont à nourrir. Sur les trois milliards perçus par l'Etat, deux milliards et demi sont infligés aux gens qui ont des enfants. »

De si justes observations n'ont cependant abouti à aucun résultat, rien n'a été modifié à l'état de chose existant, si ce n'est que le législateur n'a cessé de demander aux impôts indirects des ressources toujours de plus en plus considérables. C'est ainsi qu'en 1914,

L'IMPOT INDIRECT ET LES FAMILLES NOMBREUSES

à la veille de la guerre, les contributions directes et taxes assimilées ne figuraient au budget général que pour une somme d'environ 635 millions sur un total de 3 milliards et demi réclamé à l'ensemble des impôts. La différence, soit environ 2 milliard 875 millions, devait donc être fournie par les produits des contributions indirectes, de l'Enregistrement, du Timbre et des Douanes, c'est-à-dire en majeure partie par des impôts de consommation.

Voici d'ailleurs, pour cet exercice 1914, l'évaluation des différents impôts dont la perception était autorisée par la loi portant fixation du budget général (1) :

Désignation des recettes	Montant des recettes prévues
Contributions directes et centimes additionnels	574.429.449
Taxes assimilées aux contributions directes	61.501.987
Produits de l'Enregistrement	839.861.700
Produits du Timbre.....	257.300.200
Impôts sur les opérations de Bourse	16.967.250
Taxes sur les revenus des valeurs mobilières	149.409.000

(1) *Journal Officiel*, 18 juillet 1914, p. 6478.

L'IMPOT INDIRECT ET LES FAMILLES NOMBREUSES

Produits des Douanes	721.548.700
Produits des contributions indirectes	696.304.640
Impôts sur les sucres	191.993.700
	3.509.356.626

Produits des monopoles fiscaux (tabacs,
allumettes chimiques et poudres à feu) 611.260.100

Cette énumération permet de faire certaines constatations intéressantes. N'est-on pas frappé, par exemple, de voir que le produit des contributions directes était inscrit au budget de 1914 pour une somme inférieure à celle que devait procurer la vente des tabacs, des allumettes et des poudres (574 millions et demi pour les contributions directes et plus de 611 millions pour la vente des tabacs, allumettes et poudres)?

N'est-on pas surpris, d'autre part, de voir que les droits de douane devaient produire à eux seuls plus de 721 millions et les contributions indirectes plus de 696 millions, soit ensemble près d'un milliard et demi, c'est-à-dire près de trois fois ce que l'on attendait des contributions directes ?

L'IMPOT INDIRECT ET LES FAMILLES NOMBREUSES

Si l'on examine les choses de plus près, on peut voir d'ailleurs que ce sont les impôts portant sur des objets de consommation qui sont les plus productifs ; et lorsque nous parlons ici d'objets de consommation, nous n'entendons pas seulement par là les objets de luxe ou les produits dont il est nécessaire de limiter la consommation dans un but d'hygiène publique, mais nous faisons spécialement allusion aux denrées de première nécessité, comme le sucre, le vin ou la bière.

On voit que les impôts sur les sucres figuraient au budget de 1914 pour un chiffre total de 191.993.700 frs. Les taxes de consommation sur les sels étaient comprises pour un total de 35.239.000 dans la désignation détaillée des produits recouvrables ; les droits sur les vins, cidres, poirés et hydromels pour 65.977.000 frs (1) et les droits sur les bières pour 16.089.600 frs.

Arrivons maintenant à la situation d'après guerre. Les principes ne sont pas changés, bien au contraire. La réforme fiscale de 1914-1917 a complètement modifié l'aspect général de notre système d'impôts ; elle a créé

(1) Nous ne parlons pas ici des droits sur les alcools et vins alcoolisés, évalués pour 1914 à près de 400 millions.

L'IMPOT INDIRECT ET LES FAMILLES NOMBREUSES

de nouveaux impôts directs sur les revenus, mais elle n'a pas touché aux anciens impôts indirects. Les impôts sur les consommations continuent à être perçus comme autrefois, un seul changement s'est produit : ils ont été augmentés.

Pour faire face aux formidables dépenses qui sont la conséquence de la guerre, il a fallu chercher à obtenir le rendement maximum de toutes les ressources fiscales. La grande loi du 25 juin 1920 a été faite dans ce but. Non seulement elle a augmenté tous les impôts alors existants, mais elle en a créé un nouveau : la taxe sur le chiffre d'affaires, qui mérite d'être considérée comme un impôt de consommation étant donné que ce sont les consommateurs et non les commerçants qui en supportent le poids (1).

Examinons par exemple la loi portant fixation du budget général des recettes et des dépenses de l'exercice 1923 (2) ; nous y trouverons les évaluations suivantes :

(1) On peut dire de la taxe sur le chiffre d'affaires ce que Franklin disait de la patente : « Le commerçant la met dans sa facture. »

(2) *Journal Officiel*, 1^{er} juillet 1923.

L'IMPOT INDIRECT ET LES FAMILLES NOMBREUSES

<i>Désignation des produits</i>	<i>Montant des recettes prévues</i>
1 Contributions directes (impôts cédu- laire, impôt général sur le revenu et centimes d'Etat	3.153.329.918
2 Taxes assimilées	121.760.298
3 Produits de l'Enregistrement	3.389.960.500
4 Produits du Timbre	680.206.000
5 Produits de l'impôt sur les opérations de Bourse	63.988
6 Produits de la taxe sur le revenu des valeurs mobilières	1.108.254.000
7 Produits de la taxe de luxe	22.294
8 <i>Produits de la taxe sur le chiffre d'affaires</i>	2.849.870.000
9 <i>Produits des Douanes</i>	2.288.037.400
10 <i>Produits des contributions indirectes</i>	2.888.502.500
11 <i>Produits des sucres et de la saccharine</i>	535.400.000
TOTAL	17.101.602.616

Ces chiffres se passent de commentaires ; ils démontrent assez clairement par eux-mêmes la prédominance des impôts indirects dans les ressources de l'Etat.

L'IMPOT INDIRECT ET LES FAMILLES NOMBREUSES

§ 2. — *La surtaxe sur les familles nombreuses*

Par ce fait même que les impôts établis sur les consommations frappent les familles nombreuses en proportion du nombre de leurs membres, ils font peser sur ces familles une véritable surtaxe absolument contraire au principe de la péréquation des charges fiscales. C'est là une vérité incontestable et d'ailleurs incontestée.

Il semble donc tout à fait évident que l'on doit chercher le moyen de remédier à une telle injustice.

Ce moyen, on pensait l'avoir trouvé dans l'impôt général sur le revenu qui devait être, dans son principe, un impôt de redressement. Par le système des abattements à la base et au moyen des réductions sur le montant de l'impôt, on estimait qu'il serait possible de tenir compte aux familles nombreuses du supplément d'impôts indirects qu'elles acquittent.

Chaque fois qu'il a été question d'instituer des dégrèvements en faveur des familles nombreuses, on a toujours fait valoir devant le Parlement que ces dégrèvements avaient pour objet de restituer aux contribuables chargés de famille une part des impôts indirects

qui pèsent plus lourdement sur eux que sur les autres contribuables. Ne concevant pas l'institution de réductions sur les impôts indirects, dont la notion même empêche toute discrimination entre les contribuables qui les acquittent, on estimait que la seule voie offerte au législateur était celle des dégrèvements sur les impôts directs faisant l'objet de rôles nominatifs.

Certes, l'intention était excellente, mais il reste à savoir si elle a été pleinement réalisée ; et nous ne le pensons pas.

Assurément, les dégrèvements pour charges de famille qui ont été institués en matière d'impôts cédulaires et d'impôt général sur le revenu sont loin d'être négligeables, mais ces dégrèvements représentent-ils seulement le montant de la surtaxe acquittée par les familles nombreuses, du fait des impôts indirects ? D'autre part, comme tout le monde n'est pas assujéti à l'impôt général sur le revenu, ces dégrèvements ne profitent qu'à certains contribuables, alors que tous supportent le poids des impôts de consommation.

Un économiste, M. Bertrand Nogaro, qui s'est toujours vivement intéressé au sort des familles nombreuses et qui défend actuellement leur cause devant le

L'IMPOT INDIRECT ET LES FAMILLES NOMBREUSES

Parlement, s'est livré en 1920 à une étude approfondie de cette question. On nous saura gré de citer intégralement ici plusieurs passages de cette étude (1) qui indique le moyen d'évaluer, d'une manière aussi précise que possible, le montant de la surtaxe qui porte sur les familles nombreuses. Voici quel est le raisonnement de M. Nogaro :

« Il existe en France environ 1.650.000 chefs de famille ayant trois enfants ou plus, âgés de moins de seize ans, contre 10.050.000 chefs de famille ayant moins de trois enfants, 1.900.000 célibataires masculins de plus de vingt-cinq ans, et un nombre sensiblement égal de célibataires du sexe féminin du même âge, sur un total de 39.600.000 habitants (2).

« Les 1.650.000 familles de trois enfants ou plus représentent à elles seules 9 millions de personnes, se décomposant comme suit :

(1) Bertrand Nogaro, *La surtaxe sur les familles nombreuses*. Collection de l'Action Nationale, 1920.

(2) Les chiffres indiqués ici sont basés sur la population d'avant-guerre.

L'IMPOT INDIRECT ET LES FAMILLES NOMBREUSES

Pères et mères	2.600.000
Veufs, veuves, divorcés	350.000
Enfants	6.080.000

« Les 10.050.000 petites familles représentent environ 24.100.000 personnes, se décomposant comme suit :

Pères et mères	14.000.000
Veufs, veuves, divorcés	3.050.000
Enfants	7.050.000

« Du rapprochement de ces chiffres, il est possible de tirer certaines déductions :

« On peut d'abord observer que les 1.650.000 chefs de familles nombreuses représentent :

1.650.000	1
—————	ou —
39.600.000	24

soit 4,15 0/0 de la population totale de notre pays, et paient des impôts de consommation pour neuf millions de personnes, soit pour une proportion de 22,7 0/0 de l'ensemble des consommateurs. »

M. Nogarc ajoute qu'il serait assurément exagéré de prétendre que la surtaxe supportée par les familles nombreuses soit proportionnée au rapport entre ces deux pourcentages : « tout d'abord parce qu'il est dans

L'IMPOT INDIRECT ET LES FAMILLES NOMBREUSES

l'ordre normal des choses que la population adulte du sexe masculin ait à sa charge les consommateurs en bas âge ; ensuite parce que ces derniers consomment moins que les adultes et n'usent heureusement pas de certaines denrées taxables, telles que l'alcool et le tabac. »

Admettant que les célibataires des deux sexes, de 16 à 25 ans, et les femmes au-dessus de cet âge, subviennent à leurs propres dépenses, et que les enfants sont normalement à la charge des hommes adultes, M. Nogaro fait les constatations suivantes :

« Les 1.650.000 chefs de famille ayant trois enfants ou plus paient des impôts de consommation pour six millions d'enfants, tandis que les dix millions de chefs de famille ayant moins de trois enfants ne paient que pour sept millions d'enfants, et que les 1.900.000 célibataires masculins de plus de vingt-cinq ans ne supportent que les impôts correspondant à leur consommation personnelle. » Dans ces conditions, les taxes résultant de la consommation de tous les enfants de moins de 16 ans se trouvent acquittés dans une proportion de 6/13 par les 1.650.000 chefs de familles nombreuses, et les 7/13 restant sont acquittés par les autres chefs de famille. Or les chefs de familles nombreuses ne

L'IMPOT INDIRECT ET LES FAMILLES NOMBREUSES

représentent que le 1/6 environ de l'ensemble des chefs de famille, et 1/7,2 des contribuables en situation de l'être.

On peut admettre que les impôts de consommation acquittés pour un enfant correspondent environ à la moitié de ceux que doit payer un adulte ; ainsi, la charge fiscale supportée pour les 13 millions d'enfants français représente celle de 6.500.000 adultes, soit environ 20 0/0 du total des impôts indirects acquittés par la population française.

Faisant application de ces proportions aux impôts indirects inscrits au budget de l'année 1920, M. Nogaïo aboutit à la conclusion suivante :

« Les impôts qui vont frapper la consommation en 1920 vont s'élever à un total de douze milliards environ. »

« La proportion des impôts acquittés pour tous les enfants représentant 20 0/0 de ce chiffre, montera à 2.400.000.000, et comme les chefs de famille de trois enfants et plus paient pour les 6/13 de la population juvénile, leur part sera de

$$\frac{2.400.000.000 \times 6}{13} \text{ soit } 1.100.000.000$$

L'IMPOT INDIRECT ET LES FAMILLES NOMBREUSES

alors que, ne représentant que les $\frac{1}{7,2}$ des citoyens susceptibles d'élever des enfants, leur contribution, équitablement déterminée du seul point de vue fiscal, ne devrait pas dépasser

2.400.000.000

———— ou 300 millions en chiffres ronds.

7,2

« La différence de 800 millions qui existe entre ces deux chiffres (1.100.000.000 — 300 millions) représenterait donc, d'après les données qui précèdent, la surtaxe globale qu'acquittent les familles nombreuses. »

Mais ce chiffre de 800 millions n'est que le résultat d'une évaluation forcément approximative et n'est assurément qu'un minimum assez inférieur à la réalité.

« En effet, dit M. Nogaro, avec les nouveaux impôts, tels que la taxe sur le chiffre d'affaires qui frappe toutes les consommations, et quelques impôts spéciaux, tels que les taxes sur les produits pharmaceutiques, il est à présumer que la consommation taxable des enfants est supérieure à la moitié de celle des adultes.

« Ainsi, sans pouvoir apprécier d'une façon tout à fait rigoureuse la charge fiscale qui frappe les chefs de famille nombreuse, nous sommes conduits à majorer

L'IMPOT INDIRECT ET LES FAMILLES NOMBREUSES

l'estimation approximative à laquelle nous étions arrivés ci-dessus, et à admettre que les douze milliards d'impôts de consommation feront peser sur cette catégorie de contribuables une surtaxe de près d'un milliard.

Sans doute, ce chiffre, mis en regard des vingt milliards de notre budget normal, n'est-il pas de nature à impressionner très fortement au premier abord. Mais, si l'on songe qu'il se répartit entre 1.650.000 contribuables, on voit qu'il fait peser sur eux une surtaxe moyenne de plus de 600 francs par tête. »

On voit, d'après l'exposé de M. Nogaro, qu'il n'est nullement impossible d'évaluer le montant de la surtaxe acquittée par les familles nombreuses sous la forme d'impôts indirects.

§ 3. — *Restitution de la surtaxe* (*Système de M. Nogaro*)

Si l'on veut obtenir une juste répartition des charges fiscales, il importe donc de trouver un moyen de restituer aux chefs de famille nombreuse le montant de la surtaxe qu'ils supportent, et cela dans la proportion

du nombre de leurs enfants. Mais, comment atteindre ce résultat ? En matière d'impôt indirect, il semble impossible *a priori* de faire une discrimination quelconque entre les contribuables. Les dégrèvements sur les impôts directs apparaissent donc comme l'unique moyen de restituer aux intéressés le « trop perçu » dont il s'agit, et l'on aperçoit immédiatement l'inconvénient que présenterait ce procédé : les familles aisées bénéficieraient seules des dégrèvements, tandis que les familles les plus modestes, qui n'acquittent pour ainsi dire pas d'impôts directs, n'y trouveraient aucun avantage et continueraient à supporter tout le poids des impôts indirects mis à leur charge.

M. Nogaro paraît avoir résolu cette difficulté et a fourni sur ce point une suggestion tout à fait intéressante. Il propose tout simplement de restituer au chef de famille le montant de la surtaxe qui l'a frappé. Quoi de plus aisé, en effet ? Evidemment nous n'avons pas d'habitude de voir le fisc procéder de la sorte, et cette manière de faire peut paraître étrange, de prime abord. Mais, qui ne reconnaîtra, après réflexion, que ce devrait être « la condition toute naturelle et rationnelle d'un système d'impôts indirects ».

L'IMPOT INDIRECT ET LES FAMILLES NOMBREUSES

Notre système fiscal a principalement pour base *l'impôt sur la dépense*. Il frappe le revenu dépensé bien plus que le revenu encaissé. « Pour qu'un régime établi sur de tels principes puisse cependant être équitable, il convient que l'impôt de consommation soit progressif, et, de plus, qu'un coefficient familial apporte le correctif indispensable... » Le Parlement a déjà admis la progression en votant la taxe de 10 0/0 sur les objets de luxe. Reste maintenant à faire admettre ce principe tout à fait rationnel de la « *ristourne fiscale, proportionnelle au coefficient de consommation familiale* ».

Si l'on réfléchit un peu, on voit effectivement que le système proposé par M. Nogaro paraît être le plus juste et le plus simple de tous ceux que l'on peut envisager. Il suffirait de fixer chaque année, d'après le rendement des impôts de consommation perçus au cours de l'année précédente, le montant de la surtaxe supportée par les familles nombreuses, et de répartir cette somme entre les contribuables intéressés, proportionnellement au nombre de leurs enfants. A l'aide des statistiques et des recensements officiels de la population, il serait assez facile de connaître approximativement le nombre des intéressés et d'évaluer le montant de la ristourne

L'IMPÔT INDIRECT ET LES FAMILLES NOMBREUSES

due à chaque famille de trois, quatre, cinq, six enfants, etc...

Le chef de famille susceptible de bénéficier d'un remboursement fournirait au percepteur des Contributions Directes une pièce justificative de ses droits, et le remboursement pourrait être effectué tout d'abord par voie d'imputation sur les impôts directs dont il serait éventuellement redevable, et le surplus ou même l'intégralité, s'il n'était pas imposable, lui serait remis en espèces.

Le procédé est excessivement simple et logique, la seule remarque que l'on puisse faire est qu'un tel système aboutirait forcément à l'ouverture d'un nouveau chapitre de dépenses dans un budget déjà considérable et bien difficile à équilibrer. Si le remboursement de la surtaxe perçue sur les familles nombreuses doit être évalué aujourd'hui à plus d'un milliard, par quel moyen pourrait-on récupérer une telle somme sinon par de nouveaux impôts qui retomberaient peut-être finalement, mais il est vrai en partie seulement, sur les contribuables que l'on voudrait dégrever ? M. Nogaro a prévu cette objection.

Nous nous permettrons de donner ici la réponse qu'il a formulée de la manière suivante :

« Dans un pays que tue la petite famille, que la plus grande famille peut seule sauver, peut-on vraiment demander l'équilibre budgétaire à une surtaxe sur les chefs de famille nombreuse ? Est-il bien vrai que l'on ne puisse encore demander la compensation nécessaire aux célibétaires et aux ménages sans enfant ? »

Nous devons ajouter que les suggestions de M. Nogaro ne sont pas restées dans le domaine de la théorie. Elles ont tout d'abord été retenues par le Conseil général des Hautes-Pyrénées, dont M. Nogaro fait partie, et elles ont fait l'objet d'un vœu émis par cette assemblée dans les termes suivants : « Le Conseil général, considérant que l'application des nouveaux impôts de consommation et de l'impôt sur le chiffre d'affaires fait peser sur les chefs de familles nombreuses une surtaxe proportionnelle à leurs charges, et très lourde, émet le vœu que le supplément de 1/10 de l'impôt sur le chiffre d'affaires, attribué aux départements et aux communes, soit en partie consacré, par mesure législative, à des allocations compensatrices également proportionnelles aux charges de famille. »

L'IMPOT INDIRECT ET LES FAMILLES NOMBREUSES

D'autre part, un certain nombre d'expériences locales ont été faites d'après ce principe et ont démontré qu'il n'était nullement impossible de restituer aux familles nombreuses l'excédent d'impôts de consommation mis à leur charge. Nous tenons à citer l'exemple des deux villes qui ont les premières expérimenté ce système en matière de droits d'octroi :

L'initiative a été prise à Pau, sur la proposition de M. le Docteur Meunier, membre du Conseil municipal de cette ville. Peu après, cet exemple a été suivi à Cambrai, puis à Moulins, et dans d'autres villes encore.

Dans ces différentes villes, il a été procédé tout d'abord à un recensement des familles nombreuses. C'est ainsi que l'on a dénombré à Pau 189 familles ayant au moins quatre enfants âgés de moins de 16 ans et ayant habité la ville pendant l'année 1922, représentant un total de 879 enfants. A Cambrai, on a dénombré 594 familles remplissant les mêmes conditions et ayant au total 2.179 enfants.

Ces chiffres obtenus, les municipalités se sont inspirées du rendement annuel des octrois pour fixer le montant de l'indemnité qui serait allouée par tête d'enfant aux familles en question. A Pau, le rendement

L'IMPOT INDIRECT ET LES FAMILLES NOMBREUSES

avait été de 1.445.000 francs pour l'année 1922, et, à Cambrai, de 1.015.900 francs. En divisant cette somme par le nombre total des habitants de la ville, on a obtenu le montant des droits d'octroi payés en moyenne à la ville par chaque habitant. Pour Pau, par exemple, cette moyenne était de 40 francs par tête et de 33 francs pour Cambrai. Sur ces bases, les Conseils municipaux ont alors déterminé le montant de l'indemnité individuelle à accorder par tête d'enfant aux familles ayant au moins quatre enfants de moins de 16 ans et résidant dans l'enceinte de l'octroi. Le chiffre voté à Pau, comme à Cambrai, a été de 30 francs. Toutefois, le Conseil municipal de Cambrai a décidé que cette somme de 30 francs serait portée à 40 francs par tête d'enfant pour les familles de 5, 6 et 7 enfants, et à 50 francs par tête d'enfant pour les familles de 8 enfants et plus.

D'après ces chiffres, le montant des crédits votés a été de 27.000 francs pour Pau et de 60.000 francs pour Cambrai.

On ne saurait qu'approuver ces généreuses initiatives et en encourager de nouvelles. Elles sont de nature à alléger sensiblement le poids des charges fiscales qui pèsent si lourdement sur les familles nombreuses.

L'IMPOT INDIRECT ET LES FAMILLES NOMBREUSES

Remarquons d'ailleurs que les mesures adoptées, aussi bien à Pau qu'à Cambrai, représentent non seulement le remboursement du *trop perçu* sur les droits d'octroi, mais tendent à le dépasser. Elles présentent donc à la fois le caractère d'un remboursement d'impôts et celui d'une allocation qui n'est d'ailleurs pas seulement réservée aux familles nécessiteuses, mais qui est accordée à toutes les familles d'au moins quatre enfants, *quelle que soit leur situation de fortune*. Il ne s'agit donc nullement d'un secours ni d'une aumône, mais d'un dédommagement social, d'une reconnaissance par la collectivité d'un mérite mesuré par le nombre d'enfants donnés au pays.

CONCLUSION

Nous croyons avoir démontré, au cours de cette étude, que, malgré les améliorations récemment apportées à notre système fiscal, nos impôts continuent à peser beaucoup plus lourdement sur les familles nombreuses que sur les autres contribuables. C'est là un fait absolument contraire au bon sens, et d'autant plus choquant dans un pays comme le nôtre où les familles nombreuses ont droit à la reconnaissance de la Nation tout entière et mériteraient d'être placées dans une situation réellement privilégiée.

En faisant l'exposé des différentes dispositions récemment adoptées pour corriger les défauts que présentait notre ancien système d'impôts à l'égard des familles nombreuses, nous avons tenu à rendre hommage au législateur, dont les louables efforts faits dans ce but

CONCLUSION

depuis quelques années ont abouti à des résultats déjà appréciables. Mais, comme nous l'avons dit, l'œuvre accomplie jusqu'à ce jour demeure encore loin d'être achevée : les mesures adoptées comportent encore de graves lacunes, et, à côté de ces mesures, il importe d'en adopter d'autres si l'on veut obtenir une juste péréquation des charges fiscales. La tâche actuelle du législateur est donc double ; elle doit consister, d'une part, à perfectionner le système d'abattements et de réductions institués en matière d'impôts directs, et, d'autre part, à créer des mesures propres à établir une répartition plus équitable des charges créées par les impôts indirects.

En ce qui concerne les impôts directs, nous avons signalé les principales améliorations qui nous paraissent devoir être apportées aux dispositions en vigueur : introduction d'une progressivité marquée dans le mode de calcul des déductions et des réductions pour charges de famille, et application de ces mesures à tous les impôts directs, sans exception.

A notre avis, il est contraire à toute justice fiscale de limiter le bénéfice de ces mesures à certains contribuables et de le refuser à d'autres parce qu'ils ne se

CONCLUSION

trouvent pas assujettis aux mêmes impôts. Le système des impôts cédulaires frappant distinctement chaque catégorie de revenus, se justifie pleinement en ce qu'il cherche à atteindre toutes les sources de revenus, sans en excepter aucune, et en ce qu'il permet de ne pas frapper d'une manière uniforme tous les revenus. Nous admettons fort bien qu'il est équitable de ne pas assujettir les revenus du travail aux mêmes charges que les revenus du capital, mais il nous paraît injuste de ne prendre en considération la situation de famille des contribuables que dans l'établissement de certains impôts cédulaires seulement. Comment peut-on justifier une différence de traitement à cet égard entre deux contribuables ayant les mêmes charges de famille, mais le premier tirant son revenu d'un capital foncier et le second d'un capital mobilier ?

Nous estimons qu'il est possible d'appliquer à tous les impôts cédulaires le principe des réductions pour charges de famille ; mais si l'on ne devait pas partager cette manière de voir sur ce point, si l'on jugeait que cette application entraînerait de trop grandes complications pour l'établissement de certains impôts, nous n'hésiterions pas à soutenir qu'il serait préférable, en

CONCLUSION

ce cas, de supprimer purement et simplement toutes les réductions de cette nature en matière d'impôts cédulaires et de les remplacer par d'autres mesures dont tous les contribuables seraient appelés à bénéficier.

Nous signalerons, en passant, que l'on a proposé de rendre l'impôt *familial* et non *individuel*, c'est-à-dire de fixer les taux des impôts directs en supposant qu'ils doivent s'appliquer aux revenus d'une famille normale de trois enfants, et en instituant, sur ces bases, un système de réductions au profit des familles plus nombreuses, et de majorations à la charge des contribuables ayant moins de trois enfants.

Dans ce sens, le Congrès des Associations familiales de Lille a adopté, le 4 décembre 1920, un vœu tendant à ce que « l'impôt soit fixé en tenant compte moins de l'existence d'enfants, que du nombre des enfants ; que les impôts directs soient établis et calculés pour une famille normale type de trois enfants ; que les réductions soient accordées aux chefs de famille, proportionnellement au nombre d'enfants dépassant le nombre de trois, quel que soit leur âge, par exemple 10 0/0 au quatrième, 30 0/0 au cinquième, 50 0/0 au sixième et septième et 70 0/0 au huitième, et qu'au contraire une

CONCLUSION

majoration des impôts soit établie à la charge de tout contribuable n'ayant pas, après cinq ans de mariage, trois enfants légitimes, par exemple 10 0/0 pour les familles de deux enfants, 20 0/0 pour les familles d'un enfant, 30 0/0 pour les familles sans enfant et 50 0/0 pour les célibataires. »

Ce vœu mérite assurément d'être retenu, car il s'inspire d'un principe absolument équitable, en vertu duquel il est juste d'augmenter les charges fiscales des familles les moins fécondes, de manière à pouvoir dégrever les autres.

Enfin, pour terminer la critique des mesures adoptées jusqu'à présent en faveur des contribuables chargés de famille, nous reviendrons sur l'iniquité de la prise en considération des seules charges de famille existant au 1^{er} janvier de l'année de l'imposition. Il nous paraît indispensable de modifier les dispositions existantes en décidant que toute naissance survenue dans le cours d'une année donnera droit aux déductions et réductions prévues pour le cas où l'enfant serait encore en vie au 1^{er} janvier suivant. On sait qu'une naissance entraîne toujours, dans une famille, des frais importants, il serait donc tout à fait juste d'en tenir compte dans

CONCLUSION

l'établissement des impositions des parents, même au cas où l'enfant viendrait à mourir dans le courant de l'année de sa naissance.

Telles sont les principales modifications qui nous paraissent devoir être apportées aux mesures déjà adoptées. Mais, comme nous l'avons dit, là n'est pas la tâche essentielle du législateur. Il doit encore chercher à réaliser une juste répartition des charges fiscales qui résultent des impôts indirects. De ce côté, l'injustice est encore plus grande ; il est donc indispensable de chercher à la faire disparaître. Si l'on veut bien y réfléchir, on reconnaîtra que le système de la « ristourne du trop perçu » est le seul susceptible de se concilier avec notre système fiscal actuel, en vue d'atteindre ce but. Toutes les familles nombreuses sont injustement frappées par les impôts de consommation et, dans l'impossibilité où nous nous trouvons actuellement de supprimer ces impôts, on ne saurait envisager d'autres moyens que celui de restituer à ces familles les sommes qui leur ont été indûment réclamées.

Mais toutes les mesures que nous venons d'exposer ne feront, en somme, que corriger des injustices ; elles tendront à obtenir une équitable péréquation des charges

CONCLUSION

fiscales, mais elles ne placeront pas encore les familles nombreuses dans la situation privilégiée que nous leur souhaitons. Il faudra que le législateur fasse davantage s'il veut réellement encourager la natalité. Il faudra que la venue d'un nouvel enfant dans une famille apporte aux parents une augmentation de leurs ressources. Le jour où l'enfant rapportera au lieu de coûter, il sera toujours le bienvenu. Mais ce résultat ne pourra être obtenu qu'en instituant de fortes primes à la natalité.

Nous souhaitons que, dans un avenir prochain, le Parlement comprenne qu'il est de son devoir de porter tous ses efforts vers cette question à laquelle se trouve lié le sort même de notre pays, et nous espérons qu'il comprendra qu'une franche politique d'encouragement aux familles nombreuses est l'un des meilleurs moyens d'écarter le danger de la dépopulation qui menace la France.

Paris, avril 1925

FIN

VU :

Le Président de la Thèse,
B. NOGARO.

VU :

Le Doyen,
H. BERTHELEMY.

VU ET PERMIS D'IMPRIMER :

Le Recteur de l'Académie de Paris,
P. APPELL.

BIBLIOGRAPHIE

- ALLIX (Edgard). — *Traité élémentaire de science des Finances et de Législation financière française*. 4^e édition. Paris, Rousseau et Cie, 1921.
- ARDILLER (Maxime). — *Des avantages d'ordre pécuniaire de nature à favoriser la natalité*. (Thèse, Faculté de Droit de Paris). Paris, Jouve et Cie, 1919.
- BERTILLON (D^r J.). — *La dépopulation de la France*. Paris, F. Alcan, 1911.
- BERTILLON (D^r J.). — *Comment Auguste sauva Rome de la dépopulation*. (Bulletin de l'Alliance nationale pour l'accroissement de la population française. Janvier 1911).
- BOCQUET (Lucien). — *L'impôt sur le revenu cédulaire et général*. 2^e édition. Paris, Sirey, 1921. — *Supplément 1923* (même éditeur).
- BODIN (Pierre). — *Les nouveaux impôts ont-ils fait faillite ?* Paris, Plon-Nourrit, 1922.
- BOUCOIRAN (Louis). — *La famille nombreuse dans l'histoire et de nos jours*. (Thèse, Faculté de Droit de Montpellier). Bourg, Victor Berthod, 1921.
- CAILLAUX (J.). — *L'impôt sur le revenu*.
- DELSERIÈS (Edmond). — *Les avantages accordés en France aux familles nombreuses*. (Thèse. Faculté de Droit de Paris). Paris, Société Générale d'Imprimerie, 46, rue Jacob, 1922.

BIBLIOGRAPHIE

- DEQUIDT (D^r G.). — *Le statut des familles nombreuses*. (Encyclopédie parlementaire). Paris, Dunod, 1922.
- EBLÉ (Maurice). — *Mesures légales en faveur des familles nombreuses* (A la date du 1^{er} janvier 1924). Paris, Editions de la *Documentation catholique*.
- GIBON (Fénelon). — *La crise de la natalité et la croisade pour la repopulation*, (Préface de M. Louis Dúval-Arnould). Paris, 1923.
- ISAMBERT (Jourdan, Decrusy et). — *Recueil général des anciennes lois françaises*. Paris. Librairie Plon frères, s. d.
- JACOB (D^r M. L.). — *Le salaire et la famille*. (Thèse. Faculté de Droit de Paris), 1924
- JOURNAL OFFICIEL. — Débats parlementaires, Sénat et Chambre des Députés. Années 1914, 1917, 1920, 1923, 1924.
- NOGARO (Bertrand). — *La surtaxe sur les familles nombreuses*. Collection de l'Action Nationale, 1920.
- PRIEUR et CHAVENEAU. — *Code des impôts sur les revenus*. 2^e édition. Paris, Marcel Rivière, 1924.
- RABANY (Ch.). — *A propos d'un livre : Natalité et régime successoral*. (Revue Générale d'Administration, Janvier-Février 1917).
- WORMS (René). — *Natalité et régime successoral*. Paris, Payot, 1917.

TABLE DES MATIÈRES

	Pages
INTRODUCTION	7
CHAPITRE PRÉLIMINAIRE. — <i>Précédents historiques :</i> Les lois caducaires d'Auguste. — Les édits de Colbert	13

PREMIERE PARTIE

*Dispositions favorables aux Familles nombreuses
dans la nouvelle législation fiscale.*

CHAPITRE PREMIER. — <i>Les Impôts cédulaires</i>	29
Section I — Les réductions pour charges de famille	
§ 1. Principe de la réduction	29
§ 2. Impôts auxquels la réduction est applicable ..	34
§ 3. Personnes à la charge du contribuable	40
§ 4. Formalités à remplir pour obtenir le bénéfice de de la réduction	45
§ 5. Principe de l'existence des charges au 1 ^{er} jan- vier de l'année de l'imposition	49

TABLE DES MATIÈRES

	Pages
Section II. — Disposition spéciales à l'impôt sur les traitements et salaires	53
§ 1. Particularités de l'impôt sur les traitements et salaires	53
§ 2. La loi du 25 juin 1920 et les allocations aux familles nombreuses	59
§ 3. Les déductions instituées par la loi du 30 mars 1923	61
§ 4. L'article 10 de la loi du 30 juin 1923	69
 CHAPITRE II. — <i>L'Impôt général sur le revenu</i>	75
§ 1. Caractères particuliers de l'impôt général	76
§ 2. Le minimum de revenu non imposable et les déductions pour charges de famille	85
§ 3. Les réductions et les majorations	96
 CHAPITRE III. — <i>L'Impôt successoral</i>	109
§ 1. Historique	110
§ 2. La loi du 25 février 1901	112
§ 3. Dispositions en vigueur (Lois des 31 décembre 1917 et 25 juin 1920)	117

DEUXIEME PARTIE

Considérations sur la situation présente des familles nombreuses devant l'impôt.

CHAPITRE IV. — <i>Appréciation critique des mesures adoptées</i>	133
§ 1. Les déductions pour charges de famille	133
§ 2. Les réductions d'impôt	140

TABLE DES MATIÈRES

	Pages
§ 3. Le régime fiscal des allocations familiales	144
CHAPITRE V. <i>L'impôt indirect et les familles nom-</i> <i>breuses</i>	147
§ 1. Importance des impôts indirects dans les ressources publiques	148
§ 2. La surtaxe sur les familles nombreuses	157
§ 3. Restitution de la surtaxe (Système de M. Nogaro)	164
CONCLUSION	173
BIBLIOGRAPHIE	181

IMPRIMERIE A. ET F. DEBEAUME, 35, RUE TOURNEFORT — PARIS-5^e
